

مفاهيم أساسية في

قياس الأصول الثابتة

حيدر محمد علي بني عطا

STS









**مفاهيم محاسبية
في قياس الأصول الثابتة**

مفاهيم أساسية في قياس الأصول الثابتة

تأليف
حيدر محمد علي بني عطا

الطبعة الأولى
1427 هـ - 2007 م



محفوظ جميع الحقوق

رقم الإيداع لدى دائرة المكتبة الوطنية (2006/5/1118)

657, 4

بني عطا، محمدر محمد

مفاهيم أساسية في قياس الأصول الثابتة / محمدر محمد علي بني عطا .

صان: دار ومكتبة الحامد للنشر والتوزيع .

2007 م

ر.ا.: 2006/5/1118 م

الوصفات: /المحاسبة المالية // المحاسبة/

❖ تم إعداد بولكات الفهرسة والتصنيف الأولية من قبل دائرة المكتبة الوطنية

❖ رقم الإجازة المتسلسل لدى دائرة المطبوعات والنشر 2006/5/1254

❖ (رسمك) ISBN9957-32-121-8



دار الحامد للنشر والتوزيع

☎ هاتف (9626)5231081 + ☎ فاكس (9626)5235594 ☎ تقال (962-795301601)

☒ ص.ب 366 الجبيهية الرمز البريدي 11941 عمان - الأردن

E-mail: daralhamed@yahoo.com E-mail: Dar alhamed@hotmail.com

لا يجوز نشر أو اقتباس أي جزء من هذا الكتاب، أو لغتان مكتبته بطريقة الاسترجاع، أو نقله على أي وجه، أو بأي طريقة كانت إلكترونية، أم ميكانيكية، أم بالتصوير، أم بالتسجيل، أم بخلاف ذلك، دون الحصول على إذن المؤلف الخطي، وبخلاف ذلك يتعرض القاطع للملاحقة القانونية.

الإهداء

إلى والدي ووالدي والعمواتي وزوجتي وأبنائي
وبنائتي وأصدقائي والمخلصين
أهدي هذا الكتاب

المحتويات

الصفحة	المحتوى	المقدمة
9		
	الفصل الأول	
13	مفاهيم القياس والاعتراف	
13		المقياس المحاسبي
13		لقروض المحاسبية
16		لمبادئ المحاسبية
19		لقواعد أو المحددات المحاسبية
21		معايير القياس
22		طرق قياس الأصول
	الفصل الثاني	
27	قياس وتحديد تكلفة الأصول الثابتة	
27		التعريف بالأصول الثابتة
28		أنواع الأصول الثابتة
28		أولاً: الأصول الملموسة
29		ثانياً: الأصول غير الملموسة
30		تكلفة الأصول الثابتة
30		أولاً: تكلفة الأصول الملموسة المعمرة
35		ثانياً: تكلفة الأصول غير الملموسة
43		تكلفة الأصول التي تقوم المنشأة بتشييدها
44		فوائد للقروض أثناء فترة الإنشاء
47		أساس التكلفة التاريخية والتغيرات في الأسعار
48		المحاسبة على أساس مبدأ التكلفة التاريخية

الفصل الثالث

تحديد تكلفة امتلاك الأصول الثابتة

- 53 قياس تكلفة حيازة الأصول الثابتة
53 امتلاك أصول مع وجود خصم نقدي
53 للشراء بالتقسيط
55 امتلاك أصول مقابل إصدار أسهم
57 امتلاك أصول على شكل هبات وتبرعات
58 امتلاك أصول على شكل مجموعات
59

الفصل الرابع

طرق الاهتلاك

- 63 العوامل المؤثرة في تحديد الاهتلاك
64 تقدير الحياة الإنتاجية للأصل (العمر)
64 تقدير أساس احتساب الاهتلاك
66 اختيار طريقه الاهتلاك
66 طريقة القسط الثابت
67 طريقة الإنتاج
71 طرق القسط المتناقص
73 طريقة مجموع أرقام السنوات
74 طريقة المعدل الثابت من القيمة الدفترية
78 طريقة المخزون
81 الاستبعاد والإحلال
82 طريقة اهتلاك المجموعات
83 مقارنة بين طرق الاهتلاك
86 الاهتلاك والتضخم
86 النفذ
87

88	طريقة تحديد النفاذ
89	مشاكل المحاسبة على النفاذ
90	أرباح للتصفية
91	الإطفاء
93	الاهتلاك والسياسات المحاسبية.
95	تعديل تقديرات الاهتلاك

الفصل الخامس

99	التكاليف التي تحدث بعد الامتلاك
100	الإضافات
101	الصيانة والتصليلات
103	الاستبدال والتحسينات
105	إعادة الترتيب والترتيب

الفصل السادس

109	التخلص من الأصول المعصرة الملموسة
110	شطب الأصل من الخدمة
111	التخلص من الأصول بالبيع النقدي
113	مبادلة الأصول غير النقدية
114	المبادلة بأصول غير متشابهة
121	المبادلة بأصول متشابهة

الفصل السابع

131	الإفصاح عن الأصول الثابتة
132	الإفصاح عن الأصول الثابتة في قائمة الدخل
135	الإفصاح عن الأصول الثابتة في الميزانية العمومية
138	الإفصاح عن الأصول غير الملموسة في الميزانية العمومية
139	الإفصاح عن الأصول الموارد الطبيعية في الميزانية العمومية

الفصل الثامن

- 143 التحليل المالي للأصول الثابتة
144 التحليل المالي المقارن للأصول الثابتة
150 طريقة نسب الميزانية إلى المبيعات
151 التحليل المالي للأصول الثابتة باستخدام النسب

الفصل التاسع

- 161 قياس الأصول في فترات التضخم
161 أسس الأرقام القياسية
163 أسس تعديل القوائم المالية
164 خطوات التعديل
164 تصنيف البنود في القوائم المالية
173 ثانياً: مدخل للتكلفة الجارية
181 المراجع

المقدمة

ارتبط تطور المحاسبة بمستوى التطور الاقتصادي والاجتماعي للبشرية. والمحاسبة التي نراها اليوم هي حصلة التطور التاريخي عبر العصور حيث مست الحاجة إلى إثبات الأحداث الاقتصادية والعلاقات مع الغير والحصول على البيانات من أجل الرقابة على الفعاليات الاقتصادية والممتلكات والأفراد من أجل اتخاذ القرارات على مختلف المستويات.

وينسجم التطور المحاسبي ويتلاءم مع التطور الاقتصادي. وتقوم المحاسبة بتلبية الحاجات المستجدة في الحياة الاقتصادية حيث إن التطور الاقتصادي تطور فاعل ومؤثر في الحياة البشرية بينما تعتبر المحاسبة هي رد الفعل لهذا التطور الفاعل، والتي هي معينة بتقديم أسس ومفاهيم ومبادئ ومعايير لتكوين إطار شامل يخدم التطور الاقتصادي. وقد صمم هذا الكتاب ليقدّم للقارئ أساساً علمياً لقياس الأصول الثابتة والتعبير عنها بطريقة منطقية ومفهومة تساعد القارئ في تحديد تكلفة الأصول الثابتة وتوزيع هذه التكلفة على الفترات المالية والمعالجة المحاسبية عند الاستغناء عن الأصول الثابتة.

إن الهدف الأساسي من هذا الكتاب يتمثل في تحديد وقياس الأصول الثابتة والمحاسبة عنها وتنطيهما ووصفها بعناية والإفصاح عنها حيث اشتمل هذا الكتاب على تسعة فصول تتناول الفصل الأول مفاهيم للقياس والاعتراف المحاسبية وكإطار مفاهيمي لتوضيح العلاقة بين للقياس المحاسبي ومفاهيم الاعتراف في المحاسبة. ويتناول الفصل الثاني قياس وتحديد تكلفة امتلاك الأصول الثابتة بأنواعها المختلفة والمعالجة المحاسبية لتكلفة تملك تلك الأصول. بينما يتناول الفصل الثالث قياس وتحديد تكلفة الحصول على الأصول الثابتة في حالة الشراء النقدي أو بالتقسيط وعند طريقة إصدار أسهم أو شراء الأصول على شكل مجموعات أو الحصول على الأصول عن طريق التبرعات والهبات. ويتناول الفصل الرابع امتلاك الأصول الثابتة وحلول للمشاكل المحاسبية المترتبة على

تعديل معدلات الاهتلاك أو التغيير في السياسة المحاسبية والإفصاح المحاسبي عنها، وكذلك إطفاء الأصول غير الملموسة. ويتناول كذلك الفصل الخامس التكاليف التي تحدث بعد الامتلاك كالصيانة والتعليمات والإضافات والاستبدال وإعادة التركيب والتبديل والمعالجة المحاسبية بينما يتناول الفصل السادس للتخلص من الأصول المعمرة الملموسة بالشطب أو البيع أو المبادلة ومع إجراء المعالجة المحاسبية لكل حالة على انفراد. ويتناول الفصل السابع عملية الإفصاح المحاسبي من الأصول الثابتة وأهداف نشر التقارير المالية . بينما يتناول الفصل الثامن التحليل المالي للأصول الثابتة والذي يوضح العلاقة والارتباط بين عناصر القوائم المالية والتغيرات التي تحدث على مكوناتها من فترة زمنية إلى أخرى. بينما يتناول الفصل التاسع قياس الأصول في حالات التضخم وارتفاع الأسعار، وما ينعكس ذلك على الأصول الثابتة من مكاسب أو (خسائر) ناتجة عن حيازة هذه الأصول.

وقد حاولت وضع أهداف تعليمية لكل فصل دراسي من اجل مساعدة القاري في تفهم المواضيع التي تم تغطيتها بالإضافة إلى الأمثلة والحلول والتطبيقات العملية لاستكمال عملية الربط بين النواحي النظرية في الكتاب والتطبيقات العلمية وتوضيح المفاهيم والمصطلحات الواردة في كل فصل دراسي.

والله اسأل المداة والتوفيق

المؤلف

حيدر بني عطا

2005/8/21

الفصل الأول

مفاهيم القياس والاعتراف

أهداف الفصل

يتوقع من القارئ بعد قراءة هذا الفصل أن يكون ملماً بما يلي :

- مفاهيم القياس والاعتراف.
- الفروض المحاسبية.
- المبادئ المحاسبية.
- القيود أو المحددات المحاسبية.
- معايير القياس.
- القياس، المقياس المحاسبي .
- خصائص المقياس المحاسبي .
- العلاقة بين القياس المحاسبي ومفاهيم الاعتراف في المحاسبة

الفصل الأول

مفاهيم القياس والاعتراف

Recognition and Measurement

المقياس المحاسبي

المقياس الذي له القدرة على تبويب، وتصنيف الشيء المراد قياسه، بإعطائه قيمة عددية، تعبر عن عملية القياس المحاسبي بقواعد محددة. والمقياس المحاسبي، يجب أن يملأ الافتراضات الأساسية، والمبادئ المحاسبية المتعارف عليه، والمقبولة قبولاً عاماً. وهذا يدعو إلى الحاجة إلى وجود المعرفة والخبرة والمهارة اللازمة لمن يمارس عملية القياس المحاسبي، والذي يجب أن يحدد.

- للشيء المراد قياسه.
- متى تحصل عملية القياس ؟
- للقيمة التي ستعطى على القياس.
- تبويب وتصنيف للقياس .

ويعرف القياس، بأنه التعبير عن السلوك بأعداد، وحسب قواعد محددة. والقياس المحاسبي يشمل كلا من الفروض المحاسبية، والمبادئ المحاسبية، والمحددات أو القيود على المحاسبة. وسنتناول كل بند منها :

أولاً: الفروض المحاسبية Accounting Assumptions:

كثيراً ما يثار الجدل والنقاش حول مفهوم الفرض المحاسبي. علماً أن الفرض هو الذي يعطى الأساس للاستنتاج، واشتقاق المبادئ، ولا يحتاج إلى برهان لأقالمه الدليل. ويجب أن يكون الفرض المحاسبي متصلاً بالمنطق المحاسبي، ولن يقبل به أصحاب العلاقة على أنه صحيحاً، لأنها مشتقة من الأهداف العامة، وبنية

المنشأة الاقتصادية التي تعمل فيها . وتتصف الفروض المحاسبية بالخصائص التالية:

- واسعة وتستخدم للاستدلال .
 - صحيحة وغير قادرين على إثبات صحتها .
 - مستقلة وغير متعارضة مع بعضها، وغير متشابهة.
- ويجمع علماء المحاسبة على أن الفروض المحاسبية أربعة وهي :
- 1- استقلالية الوحدة الاقتصادية.
 - 2- استمرارية المشروع .
 - 3- النقود كوحدة للقياس .
 - 4- الفترة المالية أو الفترة المحاسبية.

1- فرض استقلالية الوحدة الاقتصادية Entity :

المشروع الاقتصادي أو المشروع التجاري مستقل ومنفصل عن المالك . حيث أن المنشأة الاقتصادية تمتلك الأصول، وتتحمل الالتزامات المختلفة. وبعبارة أخرى أن الزمة المالية للمشروع منفصلة ومستقلة عن الزمة المالية للمالك. أي أن للوحدة الاقتصادية كيانا معنوي، وشخصية معنوية، مستقلة عن الآخرين.

2- استمرارية المشروع Going Concern (continuity):

يشير هذا الفرض إلى أن المشروع مستمر في أعماله، وتقديم خدماته، إلى وقت غير محدد. أي أن المنشأة الاقتصادية

وجدت لكي تستمر في أداء عملها، وهذا ما يفسر استخدام التكلفة التاريخية لقياس موارد المنشأة وأصولها، وكذلك إجراءات احتساب الاهلاك، وتصنيف الأصول، والالتزامات، إلى طويلة الأجل أو قصيرة الأجل (متداولة). وإذا كانت هناك دلائل قوية تشير إلى عدم استمرارية المشروع في الأمد القريب العاجل، كأن يكون في نية الإدارة، تصفية المشروع. فذلك يعتبر مبررا على عدم استخدام فرض الاستمرارية. وفي هذه الحالة لن يكون مناسباً أن يتم قياس بنود الأصول، على

أساس تكلفتها التاريخية. ويمكن اعتماد صافي القيمة البيعية المنتظر تحصيلها لتقييم الأصول. بينما تقيم الخصوم على أساس القيمة الحالية، التي سوف تتحملها المنشأة للوفاء بالتزامات.

3- فرض الدورية "الفترة المحاسبية" Time-period assumption:

أنشطة المشروع "المنشأة" مستمرة، ومتعاقبة، ومتداخلة، ولا يمكن فصلها بصفة مستقلة على باقي الأنشطة. ولكن هناك حاجة إلى البيانات التي تعبر عن نتائج أعمال الوحدة الاقتصادية، بصفة دورية؛ لتقديمها للمستفيدين منها، كالمساهمين، أو المدينين، أو الموردين، أو البنوك،... الخ؛ وحيث أنه لا يمكن الانتظار حتى تنتهي الوحدة الاقتصادية جميع أنشطتها، لكي تقدم هذه المعلومات، لذلك لابد من تقسيم عمل المنشأة إلى فترات مالية؛ حيث ينظر إلى أقل فترة على أنها تتميز بأنشطة، يمكن فصلها عن الأنشطة الأخرى التي تسبقها، والتي تليها. ويستدعي الأمر في ظل هذا الفرض إلى الضوابط التي يعمل من خلالها المحاسب، حتى يكون عمله موضوعيا، مثل اعتماد أساس الاستحقاق المحاسبي، ومبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات، ومبدأ تحقق الإيراد.

4- فرض وحدة القياس النقدي The monetary unit assumption:

أن الوحدات النقدية تعطي قيمة للبيانات، نستطيع عند استخدامها، تقييم الأصول. وتعتبر الوحدات النقدية، عن الموارد الاقتصادية، والتغيرات التي تحدث عليها، بصورة عديدة. حيث أنها تعطي للبيانات المعبر عنها بوحدات نقدية، أساسا مفيدا لمستخدمي البيانات المحاسبية لأغراض اتخاذ القرارات الملائمة، وتحديد الربح. ولكن هذا الفرض يبنى على افتراض أساسي وهو ثبات القوة الشرائية لوحدة النقود.

ثانياً- المبادئ المحاسبية Accounting principles:

تمثل المبادئ المحاسبية، الإطار الفكري للمحاسبة، حيث تخضع بنود القوائم المالية للقياس، والإصحاح . فهي إطار عام يحكم الطرق والإجراءات المتبعة في إثبات العمليات المالية، وإعداد القوائم المالية، وهي تعميمات ومرشدات توجيهية عامه، تتصف بالشمول والملاءمة، وهي كذلك قابلة للاستخدام. وهذه المبادئ الأربعة مشتقة من الفروض المحاسبية وهي:

1- مبدأ التكلفة التاريخية Historical cost:

يعتبر هذا المبدأ أن تكلفة الحيازة هي أفضل أساس، لتقويم الموجودات، وحيث تسجل الأصول بما يعادل النفقة المستخدمة لحيازتها حتى يصبح الأصل جاهزاً للاستخدام في المكان المخصص له، وللغرض الذي امتلك من أجله . وتوزع تكلفة الحيازة على الفترات التي تستفيد منها . وبذلك تتميز التكلفة التاريخية، بالموضوعية، وسهولة التحقق حيث أن الأسعار معروفة بالكامل، ومحدودة وغير قابلة للجدل . وحسب هذا المبدأ تظهر المصروفات في قائمة الدخل مقاسة بناءً على تكلفتها الأصلية، وكذلك تظهر بنود الأصول في الميزانية بالجزء من التكلفة الأصلية الذي لم تستفد منه بعد .

وكما أن جميع الأصول والخدمات، التي تحصل عليها المنشأة تقاس بتكلفة الحصول عليها، ووضعها بحيث تصبح جاهزة للاستخدام . فإن كذلك الالتزامات، التي تنشأ نتيجة حيازة الأصول يجب أن تقيم على أساس التكلفة التاريخية .

2- مبدأ الاعتراف بالإيراد Revenue Recognition principle:

تؤدي عملية بيع السلع، أو تقديم الخدمات في الوحدة الاقتصادية، إلى زيادة في أصول المنشأة، أو نقصان في التزاماتها، أو الاثنين معاً . وهذا ما يسمى بالتدفق النقدي

الداخل (الإيراد) والذي ينجم كذلك عن استخدام موجودات الوحدة الاقتصادية، كالإيجار، والفوائد الدافئة. ويعتبر الإيراد، المقياس المحاسبي للأصول

المستلمة، من بيع، وتقديم الخدمات، ويقاس بالنقدية أو ميعادها. ويعترف بالإيراد عند استلام الثمن، أو عند نقطة البيع، واعند الإنتاج ويجب أن يتحقق شرطان للاعتراف بالإيراد وهما:

1- أن يكون الإيراد قد تحقق، أو قابلاً للتحقق.

2- اكتمال عملية اكتساب الإيراد .

واكتمال عملية اكتساب الإيراد، تتم بتقديم الخدمة، أو تسليم المبيعات، أي بوجود مبادلة حقيقية بين المنشأة والغير .

ويتحقق الإيراد، حسب أساس الاستحقاق المحاسبي، عند نقطة البيع، أو على أساس نسبة الانجاز، أو عند الانتهاء من عملية الإنتاج . بينما يتحقق الإيراد، حسب الأساس النقدي عند استلام النقدية. وعملية الاعتراف بالإيراد، تعني إثبات المعاملات في السجلات المحاسبية، والقوائم المالية .

3- مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات The matching principle :

يستند هذا المبدأ إلى أن الأصول والخدمات، قد تم استخدامها أو استفادها، من اجل الحصول على إيرادات محققة خلال فترة زمنية. ولا يرتبط الاعتراف بالأصل، أو المصروف بالمسداد النقدي . وإنما تنزل جميع المصروفات، التي تخص الفترة من إيرادات تلك الفترة، التي تمثل بشكل معقول وواضح استثماراً في الموارد والخدمات، التي استنفذت أثناء عملية تحقق الإيراد، من اجل تحديد الربح أو الخسارة. وهذا ما يساير أيضاً، فرض الفترة المحاسبية، وضرورة تحديد نتائج الأعمال في كل فترة محاسبية. ولا بد من وجود علاقة سببية بين الإيرادات، والمصروفات حتى يمكن تحميلها على الفترة المالية. وإذا لم توجد هذه العلاقة فيتم، توزيع المصروفات عند الاعتراف بها، على فترات زمنية بطريقة التخصيص، أو المقابلة المنطقية، أو العقلانية . كما هو الحال في محاسبة الاهلاك للأصول طويلة الأجل، أو الإطفاء في حالة الأصول غير الملموسة.

4- مبدأ الإفصاح Disclosure:

يتطلب الإعلام المحاسبي، تزويد متخذي القرارات بالمعلومات الملائمة المؤثرة على تحديد الربح، والمركز المالي . وتعتبر القوائم المالية الأساسية، العمود الفقري للإفصاح بحيث يراعى في إعدادها المبادئ المحاسبية المقبولة، والتبويب، والتوحيد، والأرقام المقارنة عن سنتين، وكذلك المذكرات التي تشمل على بيانات مالية غير واردة في القوائم المالية. وتكون منشورة أسفل القوائم المالية، كطرق تقويم المخزون، ومعالجة مصروفات الصيانة، والإصلاح، وتحويلات العملات الأجنبية، وطرق الإهلاك، وأحداث وقعت بعد أعداد الميزانية، وكذلك التغيرات في السلسلة المحاسبية.

والإيضاحات كذلك، والتي تحتوي على معلومات غير واردة في المذكرات والقوائم المالية، وتكون مكملة لها فالضمانات على أحد الأصول، أو سعر السوق، أو التكلفة للمخزون السلمي . وهذا كله يزيد من ثقة المستثمرين، من تقرير المراجع الخارجي، والذي تتحدد مسؤوليته تجاه الغير من خلال الفحص المستندي، والفني للعمليات المالية، وفحص مدى تطبيق المبادئ المحاسبية، ونظام الرقابة الداخلية .

ولا بد كذلك من تحليل الأصول والاهتلاكات، وكذلك تحليل كل من المصروفات إلى ثابت ومتغير، وبيان المبيعات وتكلفتها على شكل جداول إحصائية توضح للقارئ تنمية نشاط المشروع بصورة مختصرة. وحتى يكون الإفصاح تاماً لا بد بالإضافة إلى ما سبق، من تزويد المستثمرين منه، بتقرير يتضمن أهداف المشروع، ونشاطاته الحالية والمستقبلية، وأحداث غير مالية تؤثر عليه في المستقبل، والطاقة الإنتاجية، ولية مشكلات تتعلق بالإنتاج والتوزيع .

ومن الجدير بالذكر، أن المعلومات الأكثر علاقة وملاءمة، يجب أن تلخص بوحدات كمية، وتعرض بالقوائم المالية . ولما للمعلومات الوصفية فيجب أن تظهر على شكل ملاحظات إرشادية، تنشر بالإضافة إلى القوائم المالية .

ثالثاً- القيود أو المحددات المحاسبية Accounting Constraints:

هناك عدد من المحددات أو القيود المحاسبية، التي تمثل إرشادات تطبيقية للمحاسب، عند إعداد المعلومات المحاسبية، والتي تنصر الأحوال والظروف التي تستدعي الخروج عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، في ظل قدر كبير من التقدير المهني، ونوجز هذه القيود في الآتي:

1- الأهمية النسبية Materiality:

العمليات أو الإحداث التي تتصف بأنها ذات أهمية مادية، والتي تؤثر على الحكم الشخصي لقارئ القوائم المالية، تعالج على أساس ثابت . بينما الأحداث العرضية، التي لا تؤثر على أعمال المشروع وعولدها، ولا تعادل الاهتمام بها عند تسجيل العمليات وتسجيلها، كمعالجة للنقص الناتج عن استخدام أقلام الرصاص، والتي تمثل أصلاً من الناحية النظرية. يفترض المحاسب أن مثل هذه الأصول تستهلك عند صرفها للموظفين . ولا توجد خطوط واضحة لتحديد الإحداث، ذات الأهمية النسبية، حيث يعتمد ذلك على الحكم الشخصي والخبرة. وتعتبر الإحداث ذات أهمية، إذا كان الإقصاح عنها، أو عدمه يؤثر على اتخاذ القرارات لمستخدمي القوائم المالية .

2- الحيطة والحذر Conservatism:

يعني هذا القيد إظهار القيمة الأقل من بين القيم المحتملة للأصول والإيرادات، وإظهار القيمة الأعلى من بين القيم المحتملة للمصروفات والالتزامات، ويعني كذلك الاعتراف بالمصاريف بأسرع ما يمكن، وتأجيل الاعتراف بالإيرادات لأكثر وقت ممكن، وإن الأصول تقيم بأقل من أسعار تبادلها في السوق، وتقليل الدخل إلى أقل ما يمكن. وعليه تسعر بضاعة آخر المدة بسعر التكلفة، أو السوق، أيهما أقل؟، وتأخير الاعتراف بالإيرادات حتى تتحقق . ويعني هذا القيد، عدم المبالغة في الإرباح، بوقيم الأصول، وكذلك ضمن عدم تأجيل المصروفات والخسائر . أي أن هذا القيد يشير إلى توجه المحاسبون في ظل عدم التأكد إلى

استخدام الطرق المحاسبية، التي تنقل من الإرباح، ويقل من قيم الأصول بدلاً من زيادتها. وتسجل الخسائر، وكأنها وقعت، بينما الإيرادات لا تسجل حتى يتم التأكد من وقوعها.

3- الممارسة الصناعية Industry Practice:

تختلف المشروعات الاقتصادية عن بعضها البعض، وإن لكل قطاع اقتصادي ما يتميز به عن غيره من النشاطات الأخرى. وإن الطبيعة الخاصة لبعض المشروعات، والمنشآت التجارية، والصناعية تستدعي الخروج عن المبادئ المحاسبية العامة، وإتباع العرف، أو الطرق المحاسبية المناسبة لأنشطة ذلك المشروع، كتتظيم الاستثمارات المالية على أساس القيم السوقية في المؤسسة المالية، وكذلك الإعلان عن المحاصيل الزراعية على أساس قيمها السوقية؛ حيث يعود ذلك بالفائدة على قراء القوائم المالية، مما يساهم في اتخاذ القرارات الرشيدة.

4- الموازنة بين التكاليف والمنافع Cost / benefit:

كما أن للمعلومات المحاسبية، فوائد ينعكس أثرها على مستخدمي القوائم المالية، فإن للمعلومات المحاسبية كذلك تكلفة في إعدادها، وتقديمها، ومعالجتها وتفسيرها، وتحليلها، والإصاح عنها، واستخدامها، ولابد من الموازنة بين المنافع التي تحصل عليها من هذه المعلومات، وبين تكلفة الحصول على هذه المعلومات. وإذا كانت للتكلفة تفوق المنافع المتوقعة، فلا داعي لمثل هذه البيانات.

5- الموضوعية Objectivity:

يمكن اعتبار الموضوعية، بأنها تكوين وسائل رقابية تساعد المحاسبين في تخفيض درجة عدم الدقة في عمليات الملاحظة والقياس، وكما يجب أن تساعد هذه الوسائل الرقابية، في كشف ما هو شخصي، ومخبا عن العامة، وجعله عاماً وواضحاً، مع تخفيض درجة التحيز الشخصي إلى أكبر حد ممكن أو إلغائها.

وترتبط الموضوعية، بالصفات النوعية للمعلومات المحاسبية التي تزيد من درجة موثوقيتها، أو درجة الاعتماد عليها . ومما يزيد في موضوعية المعلومات المحاسبية، كل من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وقدرة القوائم المالية على الإفصاح، وقابليتها للمقارنة، وأهمية عناصرها المالية.

معايير القياس:

يمكن اعتماد أربعة معايير أساسية لقياس الأصول في المحاسبة وهي:

- 1- الصلاحية للغرض المستهدف Relevance
- 2- القابلية للتحقق verifiability
- 3- الالتزام بالموضوعية freedom from bias
- 4- القابلية للقياس الكمي Quanta fallibility

1- الصلاحية للغرض المستهدف :Relevance

يُعتبر كل من قياس الربح، وإظهار حقيقة المركز المالي للمشروع، أو الوحدة الاقتصادية، هما الهدفان الأساسيان في القياس المحاسبي. وهذا يتطلب بيانات ومعلومات محاسبية كافية ودقيقة، ويمكن الاعتماد عليها؛ لتفسير الاحتياجات المختلفة للمستفيدين منها .

ولا بد من وجود التكافؤ بين الأرقام الكمية المعبرة عن الأهداف المحاسبية، وبين الأحداث، أو العمليات الاقتصادية التي تعبر عنها هذه الأرقام؛ حتى يمكن الاعتماد عليها، وعرضها عرضاً صادقاً وأميناً . وهذا مما يزيد من درجة الاعتمادية على البيانات المحاسبية في اتخاذ القرارات الرشيدة .

2- القابلية للتحقق :Verifiability

تشكل البيانات والمعلومات المحاسبية قاعدة أساسية، لاتخاذ قرارات متماثلة عند استخدامها من قبل أشخاص مختلفين، وفي ظل ظروف متشابهة؛ ولتحقيق أغراض محددة. وهذا يعني أن البيانات والمعلومات المحاسبية، لها دلالات محددة،

ولها استقلاليتها، وتستند إلى مصدر موثوق فيه كالمستندات والإجراءات المدونة لتسي يمكن التحقق من صحتها، ومطابقتها للمصدر. بصرف النظر عن شخصية للفاحص، أو المستفيد منها.

وهذا ما يعني وجود درجة عالية من الإجماع والإتقان، بين المحاسبين المستقلين الذين يفوقونه بعملية القياس ويستخدمون نفس طرق القياس .

3- الالتزام بالموضوعية *Freedom from bias*:

البيانات والمعلومات المحاسبية واقعية وغير منحازة، لمجموعة من أصحاب المصالح، على حساب مجموعة أخرى. وتكون هذه البيانات بعيدة عن الحكم الشخصي، وحيدة ومستندة إلى مصادر حقيقية. ويجب أن تبنى على مقاييس اقتصادية موضوعية، كاعتماد مبدأ التكلفة التاريخية لتقويم الأصول الثابتة .

4- القابلية للقياس الكمي *Quanta fallibility*:

التعبير عن الأحداث الاقتصادية في المشروع الاقتصادي، أو الوحدة الاقتصادية، بأرقام تعكس القيمة النقدية لأصول المشروع. وهذا ناتج عن عدم إمكانية استخدام مقاييس أخرى لقياس التغيرات المحاسبية؛ نظرا لعدم تماثلها. وهذا مما يساعد في توصيل البيانات والمعلومات المحاسبية، في الوقت المناسب، وبصوره مناسبة، وبدلالة تتفق مع الحاجة إليها، إلى اقل المستخدمين لهذه البيانات والمعلومات المحاسبية .

طرق قياس الأصول:

يوجد خمسة طرق تقيس الأصول وهي:

1- التكلفة التاريخية *Historical cost*:

للممتلكات والمباني والمعدات، بمعظم أنواع المخزون السلعي، تسجل بتكلفتها التاريخية، وهي عبارة عن مبلغ النقدية، أو ما يعادلها، والتي تتفع مقابل للحصول على الأصل وامتلاكه. ويتم الإعلان عن هذه الأصول في القوائم المالية وفقا لهذا

المبدأ. وقد تعدل هذه التكلفة بعد عملية الامتلاك عن طريق الاهتلاك، أو الإطفاء، أو غيرها من مصاريف التخصيص الأخرى.

2- القيمة السوقية العادلة **current or Fair Market Value**:

الاستثمارات في الأوراق المالية الأسهم والسندات التي يتم امتلاكها للمتاجرة بها، ويقصد إعادة بيعها، تقاس بقيمتها السوقية العادلة. وهي عبارة عن النقدية، أو ما يعادل النقدية التي تدفع للحصول على هذه الاستثمارات في الدورة العادية للمؤسسة، وهي ليست في حالة تصفية. وتستخدم كذلك عند قياس الأصول، التي يتوقع بيعها بأسعار أقل من المبالغ المسجلة بها في السجلات المحاسبية.

3- التكلفة الجارية **Current Cost**:

بعض أنواع المخزون السلمي يتم قياسها حسب التكلفة الجارية (تكلفه الاستبدال) **Cost. Replacement**، وهي مبلغ النقدية، أو ما يعادلها التي يمكن أن تدفع لشراء الأصل من أجل امتلاكه الآن.

4- صافي القيمة التحصيلية **Net Realizable Value**:

بعض الحسابات المدينة، مستحقة القبض، قصيرة الأجل، وبعض أنواع المخزون السلمي تقاس بـ **يستم الإقصاح عنها** وفقاً لـ **صافي قيمتها التحصيلية** (أي القيمة التي يمكن تحصيلها)، والتي تمثل مبلغ النقدية غير المضمومة أو ما يعادلها، والتي يتوقع فيها أن يتحول الأصل إلى نقدية، مطروحاً منها التكاليف المباشرة (أن وجدت)، للضرورة لعملية هذا التحويل وذلك خلال الدورة العادية للمنشأة .

5- القيمة الحالية أو المضمومة للدفعات النقدية المستقبلية:

Present (or Discounted) Value of Future Cash Flows.

يتم الإقصاح عن المبالغ المستحقة القبض طويلة الأجل، وقياسها حسب قيمتها الحالية، أو المضمومة (مضمومة على أساس معدل خصم ضمني أو تاريخي)، والتي تمثل القيمة الحالية لـ **صافي التدفقات النقدية** للدخلية، والتي يتوقع

أن يتحول الأصل خلال الدورة التشغيلية العادية لأعمال المنشأة، إلى مبلغ نقدي بعد أن يطرح منه القيمة الحالية للتدفقات النقدية الخارجية، اللازمة للحصول على للتدفقات النقدية الداخلية (صافي التدفقات النقدية الداخلية).

الفصل الثاني

قياس وتحديد تكلفة الأصول

الثابتة

أهداف الفصل

يتوقع من القارئ بعد مروره بخبرات هذا الفصل أن يكون قادرا وملما بما يلي:

- تعريف الأصول الثابتة.
- أهمية الأصول الثابتة .
- أنواع الأصول الثابتة .
- قياس وتحديد تكلفه الأصول الملموسة .
- قياس وتحديد تكلفه الأصول غير الملموسة .
- التعرف إلى مفهوم مبدأ التكلفة التاريخية.
- إدراك العلاقة بين مبدأ التكلفة التاريخية وتحديد تكلفة الأصول الثابتة.
- المعالجة الحاسبية لتكلفة امتلاك الأصول الثابتة.

الفصل الثاني

التعريف بالأصول الثابتة

Long Term Assets

- تعرف الأصول الثابتة: بأنها أصول معمرة، تملكها المنشأة، من أجل استخدامها في نشاطها التشغيلي، وليس لإغراض بيعها، ويزيد عمرها عن سنة. ويجب أن يتوفر ثلاثة شروط مجتمعة حتى يعتبر الأصل أصلاً ثابتاً وهي:
1. امتلاك المنشأة لهذا الأصل.
 2. أن يزيد عمرها الاقتصادي عن سنة.
 3. أن يكون الغرض من اقتنائها هو التشغيل وليس اعلاؤه للبيع.

ومن الجدير بالذكر، أن درجة الكفاءة والفاعلية في استغلال الأصول الثابتة، يؤثر على العوائد الاقتصادية للمنشأة، وبالتالي يؤثر على ربحيتها. كما أن تكلفة امتلاك الأصول الثابتة، وطبيعة تلك للتكاليف، والتحسينات التي تطرأ عليها، وكذلك التصاريحات، تؤثر كذلك على ربحية المنشأة الاقتصادية. ومن العوامل الهامة والمؤثرة كذلك العمر المقدر لهذه الأصول، والذي يلعب دوراً هاماً في اتخاذ القرارات الاستثمارية الرشيدة، لما لهذه العوامل السابقة المجتمعة من تأثير على احتساب المصروفات المتعلقة بالمحافظة على تشغيل الأصول الثابتة، والتي تفرض تأثيراً ضخماً على أرباح المنشأة.

وينظر إلى الأصول الثابتة على أنها خدمات ستستخدم في أعمال المنشأة لفترة زمنية معينة، وبالتالي يمكن اعتبارها كمصروفات مدفوعة مقدماً. ومن هنا تنشأ المشكلة المحاسبية التي تواجهها المنشأة، في كيفية توزيع تكاليف هذه الخدمات على العمر الاقتصادي المقدر لهذه الأصول، وحيث أنه بمرور الزمن تصبح هذه التكلفة بمثابة مصروف امتلاك، كما في حالة الأصول الثابتة الملموسة. ومصروف

إطفاء، كما في حالة الأصول غير الملموسة. ومصرف نفاذ، كما في حالة المصادر الطبيعية .

ولا بد من الإشارة هنا، إلى أن الأصول الثابتة، والتي يكون القصد منها إعادة البيع، وبغض النظر عن ثبوتها كالعقارات التي تشترك لإغراض المضاربة، أو الأصول التي يتم شراؤها من أجل بيعها، لا تعتبر أصلاً ثابتاً وتخرج في القوائم المالية تحت بند استثمارات طويلة الأجل. كذلك الأصول التي يتم الاستغناء عنها كخردة، لا يتم تبويبها ضمن الأصول الثابتة.

ومن المشاكل المحاسبية المتعلقة بالأصول الثابتة، هي كيفية قياس، وتحديد، ذلك الجزء من إجمالي تكلفه الأصل الثابت، اللازم تحميله على المصروفات التي تخص الفترة المحاسبية للحالية. وكذلك قياس، وتحديد، الجزء الباقي من تكلفه الأصل الذي يظهر في الميزانية العمومية، كأصل ثابت، لتوزيع منافعه على فترات محاسبية قادمة.

أنواع الأصول الثابتة:

يتم تصنيف الأصول الثابتة إلى :

1. الأصول للملموسة. Tangible Assets
2. الأصول غير الملموسة. In Tangible Assets

أولاً- الأصول الملموسة Tangible Asset :

تلك الأصول المعمرة، التي يمكن التحقق من وجودها المادي، والتي تشتريها المنشأة، بقصد امتلاكها، واستخدامها في نشاطاتها التشغيلية. كالمباني، والأراضي، والمعدات، وكذلك الأثاث، والآلات، والتجهيزات، وكذلك الأصول القابلة للنفاد، كأصول الموارد الطبيعية، كآبار البترول، والمناجم، والمحاجر، والغاز. ويقوم الخبراء المختصون بتقدير العمر الإنتاجي لهذه الأصول، وتحديد الت depreciations التي تستنفذ من هذه الأصول (المصروفات) للحصول على منافع أو خدمات (إيرادات)،

خلال الفترة التشغيلية أو السنة المالية أيها أطول، من أجل مقابلة الإيرادات بالمصرفيات، وتحديد الأرباح السنوية للمنشأة الاقتصادية.

تؤثر طبيعة الأصول المعمرة وأعمالها وحالات التحسينات والتصلبات وكذلك درجة الكفاءة في استغلال هذه الأصول على ربحية المنشأة، وبالتالي ينعكس على القرارات التي تتخذها الإدارة.

ثانياً- الأصول غير الملموسة In Tangible Assets

تلك الأصول الثابتة التي تعود على المشروع بالمنافع الاقتصادية، ولكن يصعب التحقق من وجودها المادي، كشهرة المحل، وبراءة الاختراع، وحقوق التأليف، و العلامة التجارية، ومصاريح التأسيس، ويقوم المختصون بتقدير وقياس قيم هذه الأصول حسب معايير متعارف عليها، وباستخدام طرق محاسبية مناسبة.

ويتم تحديد العمر الإنتاجي لهذه الأصول حسب القانون، ويتم كذلك مقابله للتضحيات من هذه الأصول مقابل الحصول على منافع اقتصادية، من أجل مقابله الإيرادات بالمصرفيات، لتحديد الأرباح السنوية للمنشأة الاقتصادية، ويسمى المبلغ الذي ينزل من قيم هذه الأصول مقابل الحصول على منافع اقتصادية بقسط الإطفاء. ويعالج كمصرف يوضع في قائمه الدخل، وتظهر قيم هذه الأصول في الميزانية، بالقيمة الصافية بعد قسط الإطفاء منها، ولا يظهر هذا القسط كبند مستقل في الميزانية العمومية، على خلاف الاهلاك الذي يضاف إلى مجمع الاهلاك، و الذي يظهر كبند مستقل في الميزانية، يخصم من قيم الأصول الثابتة الملموسة.

وتنشأ الأصول غير الملموسة عن إدارة ذات تأهيل متميز، أو ولاء مؤسسي، أو ولاء من العملاء لمنتجات المنشأة، مما يؤدي إلى قدره غير عادية لتحقيق الأرباح كشهرة المحل. أو قد تنشأ عن الامتيازات الممنوحة من جهات رسمية، أو غير رسمية، كالعلامة التجارية، وحقوق الطبع والنشر. و خلاصه القول أن

الأصول غير الملموسة ليس لها خصائص مادية، وبغير متداولة، ولكن لها قيمة تمنح المنشأة منافع أو حقوق مستقبلية .

تكلفة الأصول الثابتة:

أولاً- تكلفة الأصول الملموسة المعمرة Cost of plant and equipment:

تحدد تكلفة الأصل الثابت الملموس، بجميع المبالغ النقدية العادية، والضرورية، التي تنفقها الوحدة الاقتصادية على الأصل، حتى يصبح ذلك الأصل جاهزاً للاستعمال . وتشمل تكلفة الأصل الملموس، ثمن الشراء مضافاً إليه الرسوم الجمركية، ونفقات الشحن، ونفقات التأمين خلال فترة الشحن، وتكاليف التركيب، وللتحميل، وتكلفة المواد اللازمة للعمل، وتكلفة العمل في حالة التجربة قبل الاستعمال . ويتم تحميل الأصل بجميع النفقات المترتبة على اقتناء الأصل، ويسجل القيد التالي:

من حـَ الأصل

إلى حـَ البنك / أو النقدية / أو للدائنون

وإذا حصل عطب، أو تلف أثناء عملية التركيب والإعداد، فلا تعتبر النفقات التي أنفقت على الأصل جزءاً من تكلفته، وإنما تعتبر مصروفاً يحمل به حساب الأرباح والخسائر، كما أن المصاريف الناتجة عن الإهمال، ومصاريف أخطاء العمد في عملية التركيب، لا تعتبر جزءاً من تكلفة الأصل، وإنما مصروفاً يحمل به حساب الأرباح والخسائر أيضاً. وبينما إذا تم اقتناء أصل مستعمل، فإن تكاليف الاقتناء وإعداده للتشغيل، كمصاريف قطع الغيار، والتوصيلات، والصيانة يحمل بها حساب الأصل، كجزء من تكلفة الاقتناء. لأنها تؤدي إلى زيادة منافع وفوائد الأصل.

ومما لا شك فيه أن تكلفة الأصل، لا تزيد بسبب مصاريف الفوائد الناتجة عن الدين الناشئ عن امتلاك ذلك الأصل، وإنما يعتبر مصروفاً للفترة.

مثال:

في 2005/1/1، اشترت الشركة العربية سيارة بمبلغ 25000 دينار. دفعت عليها رسوماً جمركية بمقدار 14000 دينار، ومصاريف تركيب 2000 دينار، وشحن 1000 دينار وكذلك دفعت مصاريف تأمين ضد السرقة بمقدار 2000 دينار، علماً أن الشركة قامت بالتأمين على السيارة خلال عملية الشحن بمبلغ 1000 دينار، وقد حصل أثناء عملية التركيب عطب متعمد كلف الشركة 1000 دينار . وقد قامت الشركة العربية بالافتراض من البنك لتمويل تكلفة السيارة بفائدة 10% تدفع سنوياً . المطلوب إجراء القيود المحاسبية اللازمة .

1- تكلفة اقتناء السيارة = ثمن الشراء + الرسوم الجمركية + مصاريف التركيب + مصاريف التأمين خلال الشحن
$$= 25000 + 14000 + 2000 + 1000 + 1000 = 43000$$
 دينار

43000 من حـ السيارات
43000 إلى حـ البنك

2- تعتبر كل من النفقات المدفوعة على السيارات، كالتأمين ضد السرقة، ونفقات العطب المستعمد، والفوائد المدنية، مصروفات تحمل على حساب الفترة الحالية . وتعالج كالتالي.

2000 من حـ مصاريف تأمين ضد السرقة
2000 إلى حـ النقدية

مقدار الفوائد المدنية = $43000 \times 10\% = 4300$ ويكون القيد المحاسبي كالتالي:

4300 من حـ للفوائد المدنية
4300 إلى حـ النقدية

1000 من حـ مصاريف عطب
1000 إلى حـ للنقدية

الأراضي والتحسينات عليها Land and land Improvements:

تتكون تكلفة الأراضي من ثمن الشراء مضافاً إليه نفقات السمسرة، ورسوم التسجيل، وأية رسوم قانونية تترتب على امتلاك الأراضي . وكذلك يضاف إلى التكلفة المصاريف التي تكف لإزالة المباني القديمة، والتي تزال حتى تصبح الأرض قابلة للاستخدام . ويتم قياس تكلفة الأراضي وفقاً لمبدأ التكلفة للتاريخية على أساس قيمتها عند الامتلاك، مما يجعل قيمة الأرض الدفترية، بسبب ارتفاع الأسعار . أقل من قيمتها السوقية عند بيعها .

ويجعل حساب الأرض مدينياً بإجمالي التكلفة، مع استبعاد أية متحصلات نقدية، بسبب بيع أجزاء من الأتقاض للمزالة.

مثال:

قامت الشركة العربية بشراء قطعة أرض، لاستخدامها في أعمالها، بسعر 25000 دينار، ودفعت عليها رسوم تسجيل 2500 دينار، ورسوم جامعات 500 دينار، وكذلك تخلصت من المبنى لتقديم للمقام عليها، والذي تم إزالته بكلفة تقدر بـ 5000 دينار، علماً بأنه تم بيع مخلفات حديد المبنى بمبلغ 1000 دينار . المطلوب احتساب تكلفة الأرض، وتسجيل القيود اليومية اللازمة.

1- تكلفة الأرض = ثمن الشراء + للرسوم القانونية + ثمن تكلفة إزالة المبنى - للمحصلات من بيع الأتقاض.

$$32000 = 1000 - 5000 + 500 + 2500 + 25000 =$$

2- تسجيل التكلفة على حساب الأراضي وعند دفع القيمة نقداً كالتالي

32000 من حـ الأراضي

32000 إلى حـ للنقدية

ومن الجدير بالذكر، أن الأراضي لا تتأثر بالاستخدام، ولذلك لا تخضع عموماً لعملية الاهتلاك، مع العلم أن الأراضي للزراعية، قد تفقد من خصوبتها بالتدريج، أو بالتلف . وكذلك قد يطرأ تحسينات على هذه الأراضي، مثل إقامة نظام للري، أو للإثارة، أو إقامة أسوار محيطه بها، أو إقامة موقف سيارات عليها. ويكون لهذه التحسينات عمر زمني محدد، ويجب اهتلاك التحسينات التي تطرأ عليها .

المباني Building:

تقاس تكلفة المباني، بجميع النفقات التي تدفع حتى يصبح المبنى جاهزاً للاستعمال، وهو يشمل ثمن الشراء، بالإضافة إلى رسوم التسجيل، والسمسة، وأيّة مبالغ أخرى ضرورية لإعداد المبنى للاستخدام المتوقع . وإذا ما تم شراء مبنى قديم فإن جميع نفقات الترميم، والتصلّيات، والصيانة، وأيّة نفقات أخرى تتفق لإعداد المبنى للاستعمال، تدخل ضمن تكلفة الاقتناء.

مثال:

في 2005/1/1 اشترت الشركة العربية مبنى مبلغ 17000 دينار، دفعت عليه رسوماً قانونية بمقدار 1000 دينار، ودفعت نفقات صيانة وترميمات 2000 دينار . المطلوب احتساب تكلفة اقتناء المبنى، وتسجيل القيود اللازمة، علماً بأن القيمة دفعت نقداً.

$$1- \text{تكلفة المبنى} = 2000 + 1000 + 17000 = 20000 \text{ دينار .}$$

2- القيد المحاسبي:

20000 من حـ المباني .

20000 إلى حـ النقدية

المعدات Equipment:

تحتسب تكلفة اقتناء المعدات من جميع النفقات الضرورية، واللازمة لإعداد المعدات للاستخدام، كثمن الشراء وجميع مصاريف التركيب، والنقل، والرسوم، والتأمين، والتجربة، حيث أنها جميعاً مصاريف ضرورية؛ من أجل جعل الأصل جاهزاً، ومعداً للاستخدام .

مثال:

في 1/1/2005، اشترت الشركة العربية آلة بمبلغ 18000 دينار، دفعت عليها رسوماً مقدراً 2000 دينار، وكذلك أنفقت مبلغ 1000 دينار، أجور عمال من أجل تليين الآلة وتجربتها . وقد تم تمويل تكلفة الآلة من البنك بفائدة مقدارها 10% . المطلوب احتساب تكلفة الآلة وتسجيل القيود اللازمة.

- تكلفة الآلة = ثمن الشراء + الرسوم للقانونية + أجور العمال من أجل التليين

والتجربة

$$21000 = 18000 + 2000 + 1000$$

- للقيد المحاسبي:

21000 من حَ الآلات

21000 إلى حَ البنك

ومن الملاحظ أنه تم استبعاد قيمة الفوائد المتدنية على القرض من البنك، والتي تساوي $21000 \times 10\% = 2100$ دينار سنوياً.

حيث يتم تحميلها على حساب الأرباح والخسائر، كمصروفات تحقق الفترة المالية الحالية . ويكون قيد اليومية كالآتي:

2100 من حَ للفوائد للمدينة

2100 إلى حَ النقدية

ثانياً- تكلفة الأصول غير الملموسة Intangible Assets:

يتم تحديد تكلفة الأصول غير الملموسة على أساس تكلفة اقتنائها . وهناك بعض الأصول غير الملموسة، التي يمكن أن لا يكون لها تكلفة، مثل العلامة التجارية، أو أسماء مسجلة . ويجب أن تعرض الأصول غير الملموسة في الميزانية العمومية، إذا تم لقتنائها بمقابل تكلفة معينة، وإذا لم يكن لها تكلفة اقتناء فلا تظهر في الميزانية العمومية.

1- حقوق الاختراع أو الاكتشاف Patents:

حقوق قانونية، تطبي لصاحبها الحق في بيع، أو إنتاج، أو تأجير هذا الحق. وتظهر قيمة هذا الحق، في قدرته على توليد وإنتاج الإيرادات، بوقيد حق الاختراع عندما يتم شراؤه بالتكلفة مضافاً إليها جميع تكاليف القضايا الناجمة، والتي يتكبدها صاحب الاختراع، لحماية حقوقه. ويحدد القانون مدة الحماية القانونية لهذا الحق .

- مثال:

اشترت الشركة العربية اختراعاً بمبلغ 12000 دينار، ودفعته نقداً . فيكون قيد اليومية كالتالي:

12000 من حـ الاختراع

12000 إلى حـ النقدية

2- حقوق الطبع والنشر Copy rights:

تتمتع حقوق الطبع والنشر بحماية قانونية يحدد عمرها القانون، ويحمي بها القانون المؤلفات، والتصميمات، والنشر من عمليات النشر غير القانونية . ويتم تحميل تكلفة حقوق الطبع والنشر على الطبعة الأولى المصدرة، ومن خلال تحميل مصاريفها على فترات نشرها .

مثال :

قامت دار الأمل بطبع ونشر مؤلفاتكم شرأوه بمبلغ 25000 دينار، بالإضافة إلى مبلغ 2000 دينار، تكلفة نفقتها لنشر الطبعة الأولى لهذا المؤلف دفعها مقدماً .
لحسب تكلفة حقوق الطبع والنشر وسجل للقيّد اللازم .

1- تكلفة حق الطبع والنشر = 25000 + 2000 = 27000 دينار

2- القيد المحاسبي

27000 من حـ حقوق الطبع والنشر

27000 إلى حـ للنقدية

ويوزع قسط الاطفاء السنوي على مدار العمر القانوني لهذا الأصل .

3- حقوق الامتيازات والتراخيص:

عقد بين طرفين، قد يكون كليهما جهة خاصة، أو قد يكون أحدهما الحكومة، والأخرى جهة خاصة، مثل عقود النظافة بين الحكومة، ممثله بوزارة الصحة، وإحدى الشركات الخاصة، أو عقود النظافة، كذلك بين شركة فنادق من القطاع الخاص، وشركة نظافة من القطاع الخاص أيضاً . وإذا كان سداد تكلفة الحق سنوياً، فيعالج ذلك على انه مصاريف تحمل على حاسب الأرباح والخسائر . ولكن إذا كان سداد الحق مبلغ واحد للحصول على الامتياز، فان التكلفة تطفئ على أساس العمر القانوني المحدد، والذي يصل إلى 40 عاماً، أو الفترة الاقتصادية، أيهما أقصر ؟.

مثال:

تعلقت شركة الأمل للنظافة، مع شركة مطاعم هلا، للقيام بأعمال النظافة، بحق امتياز قدرت قيمته بـ 50000 دينار، دفعت نقداً المطلوب:

- تحديد تكلفة الامتياز .

- إجراء القيود اليومية اللازمة .

1- تكلفة الأصل = 50000 دينار

2- للقيد

50000 من حـ امتيازات والتراخيص

50000 إلى حـ النقدية

ويتم إطفاء قيمة القسط السنوي من حق الامتياز والتراخيص، على العمر القانوني، أو للعمر الاقتصادي المنشأة، أيهما أقصر؟ .

شهرة المحل Good will:

تعتبر الشهرة أحد عناصر الأصول الثابتة غير الملموسة، والتي تم امتلاكها عند الشراء. ولا يتم قياس، أو تقييم، أو تسجيل أية قيمة للشهرة، إذا كانت ناتجة عن ارتفاع الأرباح. وبعبارة أخرى فإن الشهرة لا يتم اقتناؤها، أو تداولها بدون شراء المنشأة نفسها. وتنشأ شهرة المنشأة نتيجة الإدارة الفاعلة والكفاءة العالمية في إدارة أعمال المنشأة، ومواجهة التحديات، وكذلك جودة الإنتاج، والعلاقة الحميدة بين المنشأة، والإطراف ذات العلاقة من موردين، وعملاء، وكذلك الموقع المنشأة وهذا ما يؤدي إلى زيادة الأرباح المستقبلية، عن مستوى الأرباح العادية في الأنشطة المماثلة لها .

ويمكن تحديد قيمة الشهرة بالطرق التالية:

1- طريقة التقويم الشامل Master valuation:

تقاس الشهرة وفقاً لهذا المفهوم، بمقدار الفرق بين مجموع قيم صافي الأصول السوقية، وسعر شراء المنشأة الاقتصادية، ولتوضيح ذلك نفرض أن الشركة العربية قامت بشراء شركة الأسد بمبلغ 190000 دينار، علماً أنه ظهرت الأرصدة التالية لشركة الأسد عند الشراء.

القيم السوقية للأصول والإلتزامات		القيم الدفترية للأصول والإلتزامات
6000	6000	نقدية
14000	20000	مدينون بالصفافي
75000	45000	مباني بالصفافي
35000	30000	معدات بالصفافي
14000	14000	دائنون

والسؤال الآن هل يوجد شهرة محل لهذه الشركة ؟

كيف تحدها ؟

1- صافي الموجودات = إجمالي الموجودات على أساس القيمة السوقية -
إجمالي المطلوبات

$$116000 = 14000 - 130000 =$$

$$190000 = \text{ثمن شراء المنشأة} -$$

3- مقدار للشهرة = ثمن للشراء - قيمة صافي الموجودات على أساس القيم
السوقية = $190000 - 116000 = 74000$ دينار

ويكون قيد اليومية عند الشراء كما يلي

من مذكورين

6000 حـ النقدية

14000 حـ المدينون

75000 حـ المباني

35000 حـ المعدات

74000 حـ الشهرة

إلى منكورين

190000 حَ النقدية

14000 حَ الدائون

2- طريقة الأرباح غير العادية:

تقيس هذه الطريقة الشهرة، على أساس قدرة المنشأة على تحقيق دخل يفوق الدخل العادي للمؤسسات الاقتصادية المشابهة لها، وذلك من خلال دراسة، وتحديد الأرباح خلال عدة سنوات سابقة، مع افتراض تحقيق مثل هذه الأرباح بعد الشراء. وكذلك تقدير معدل عائد للربح، على صافي الأصول المشتراة، باستخدام عائد ربح للوحدات الاقتصادية، التي تعمل في القطاع الاقتصادي نفسه . ولتوضيح ذلك نفرض أن شركة الأمد الغذائية، حققت الأرباح التالية خلال السنوات الخمس الأخيرة وكما يلي:

السنة	مقدار الأرباح الصافية بعد الضريبة
2000	40000
2001	42000
2002	38000
2003	39000
2004	41000

200000

وعلى افتراض أن أرباح الشركات المشابهة في قطاع الصناعات الغذائية كان يعادل 25% من قيمة صافي الموجودات. المطلوب قياس شهرة المحل لشركة الأسد، بالاستعانة بالبيانات في المثال السابق.

خطوات الحل:

1- ألقارن الأرباح التي تحققتها الشركة مع أرباح الشركات المماثلة (معدل للصناعة) في المثال المطروح تساوي 25% من قيمة الموجودات الصافية بسعر

السوق. وبالرجوع إلى شركة الأسد في المثال السابق نجد أن صافي الموجودات
بسم السوق = 116000

2- مقدار ربح شركة الأسد، فيما لو كانت تعمل كباقي الشركات، في قطاع
الصناعة المشابهة لها = $116000 \times 25\% = 29000$ دينار

3- متوسط أرباح الشركة خلال الخمس سنوات =
 $40000 = 5 \div (43000 + 39000 + 38000 + 42000 + 40000)$

4- مقدار الشهرة لسنة ولحده = متوسط الأرباح خلال السنوات الخمس -
الأرباح السنوية للشركة بقطاع الصناعة

$$29000 - 40000 =$$

$$= 11000 \text{ دينار}$$

5- نحدد معامل خصم، من أجل تخمين قيمة الشهرة في المستقبل . وهذا
العامل عبارة عن اتفاق بين البائع والمشتري، وكلما قلت قيمة هذا المعامل كلما
ارتفعت قيمة الشهرة، و نفرض أنه تم الاتفاق على أن يكون معامل الخصم =
1.4865

$$\text{شهرة المحل} = \frac{\text{الشهرة السنوية}}{\text{معامل الخصم}} = \frac{11000}{1.4895} = 74000$$

ويكون قيد اليومية:

من منكورين	
حَـ النقديّة	6000
حَـ المدينون	14000
حَـ المباني	75000
حَـ للمعدات	35000
حَـ للشهرة	74000

إلى مذكورين
 190000 حَ للنقدية
 14000 حَ للدائنون

والسؤال الذي يطرح نفسه لو أن الشركة العربية، اشترت شركة الأسد بمقدار 100000 دينار. فهل يوجد شهره؟ وما مقدارها أن وجدت؟

بالرجوع إلى بيانات شركة الأسد

القيم الدفترية للأصول والالتزامات		القيم السوقية للأصول والالتزامات
نقدية	6000	6000
مدينون بالصفافي	20000	14000
مبانى بالصفافي	45000	75000
معدات بالصفافي	30000	35000
دائنون	14000	14000

1- لفرق بين القيمة السوقية العادلة، والقيمة الدفترية لصفافي أصول الشركة

$$29000 = 87000 - 116000 =$$

2- هذا الفرق يحال إلى قيمتين

أ. الفرق بين تكلفة الاستثمار، والقيمة الدفترية لصفافي أصول الشركة

$$100000 - 87000 = 13000 \text{ دينار} . \text{ يمثل إعادة تقييم صفافي أصول}$$

الشركة حسب القيمة السوقية العادلة .

ب. الفرق بين تكلفة الاستثمار والقيمة السوقية للعادلة والتي تمثل الشهرة .

$$100000 - 116000 = (16000) \text{ شهرة مبالغية} .$$

إن الزيادة في تكلفة الاستثمار، عن القيمة السوقية العادلة، تمثل شهرة موجبة تطفأ على مدار 40 سنة من عمرها، كحد أقصى. ولكن عندما تكون تكلفة الاستثمار أقل من القيمة السوقية للعادلة، كما في المثال السابق فإنها تكون شهرة سالبة، ويبلغ مقدارها حسب المثال السابق (16000) دينار.

ويقضي المعيار المحاسبي بتخفيض هذا المبلغ لتخفيض قيم الأصول غير المتدولة المملوكة للمنشأة، ماعدا الاستثمارات طويل الأجل في الأوراق المالية على شكل أسهم . وإذا خفضت هذه الأصول إلى الصفر، فإن أي زيادة للقيمة السوقية العادلة للأصول عن تكلفتها، سوف تقيد في حساب دائن موجد وبالرجوع إلى البيانات المعطاة في المثال السابق، نجد أن:

الحساب	مباني	معدات
القيمة السوقية للأصول غير المتدولة	75000	35000
النسبة والتناسب	$110000 \div 75000$	$11000 \div 35000$
زيادة القيمة للعادلة عن التكلفة	16000	16000
إعادة التخصيص	(10900)	(5100)
القيمة الجديدة	64100	29900

ويكون قيد اليومية كالتالي

من منكرين

حـ النقدية 6000

حـ المدينون 14000

حـ المباني 64100

حـ المعدات 29900

إلى منكرين

حـ النقدية 100000

حـ الدائتون 14000

تكلفة الأصول التي تقوم المنشأة بتشغيلها Cell constructed assets

تقاس تكلفة التشييد التي يحمل بها الأصل، عندما تقوم المنشأة ببنائه بنفسها، بمقدار تكلفة المواد المباشرة، والعمالة المباشرة المستخدمة في البناء، وكذلك التكاليف الصناعية غير المباشرة، مثل مصروفات الكهرباء، والوقود، والضرائب، والتأمين، وتكلفة المهمات والإشراف، وكذلك تكلفة اهتلاك الأصول الثابتة. ومن الجدير بالذكر أن التكلفة غير مباشرة، التي يعمل بها الأصل تحت التشييد، توزع بينه وبين تكلفة الإنتاج تبعاً لمبدأ الاستفادة منها . وهذا ما يسير مع مبدأ التكلفة التاريخية، واستمرارية المشروع وكذلك مبدأ المقابلة.

وإذا تم تحميل حساب الأصل تحت التشييد بحصته من التكاليف غير المباشرة، وأصبح تقويمه اعلي مما لو تم التعاقد على إنشائه من جهة خارجية، فعنها يجب أن يحمل الفرق على حساب الأرباح والخسائر بالفترة الحالية، وبعد قصر لا يفوق مقدار المصاريف الصناعية غير المباشرة المحملة على الأصل، وهذا ما يؤدي إلى تقويم الأصل بقيمة لا تزيد عن قيمته السوقية.

مثال:

قامت الشركة العربية، بتشيد مبنى جديد قدرت قيمته العاملة والمواد المباشرة بمقدار 32000 دينار، وكان نصيب المبنى من المصاريف الصناعية غير المباشرة 12000 دينار، وقد قدم احد المقاولين عرضاً على الشركة لبناء الأصل الجديد بمقدار 40000 دينار .

احسب تكلفة المبنى الجديد وكذلك إعداد قيود اليومية .

1- تكلفة المبنى الجديد

32000	التكلفة المباشرة
<u>12000</u>	التكلفة غير مباشرة
44000	مجموع تكلفة البناء
<u>40000</u>	يطرح قيمة العرض
(4000)	خسائر الفترة المالية

قيد للتكلفة:

40000 من حـ المبني

40000 إلى حـ النقدية

قيد الخسائر:

4000 من حـ الأرباح والخسائر

4000 إلى حـ التكلفة غير مباشرة (مواد، أجور، أعباء صناعية)

فوائد القروض أثناء فترة الإنشاء:

تعتبر الفائدة على مبلغ القرض مصروفاً إيرادياً؛ لأنها تمثل أجرة استخدام أموال الغير. ولكن هناك بعض مصاريف الفائدة، تضاف إلى تكلفة الأصل، وذلك خلال فترة التشييد فقط (ليس قبل أو بعد فترة التشييد). وحتى ترسمل الفائدة على هذه الأصول، يجب أن تشيد هذه الأصول للاستعمال في التشغيل، ولا يجوز أن ترسمل الفائدة على السلع، التي تنتج لإغراض البيع، كالمخزون السلعي مثلاً. ولكن هناك بعض الأصول التي تشيد كمشاريع لإغراض بيعها، أو تأجيرها كالطائرات والسفن، فتعتبر مثل هذه الأصول مؤهلة لرسملة الفائدة عليها .

وحتى ترسمل الفائدة المترتبة على الأصول تحت التشييد، لابد أن تقع هذه المصاريف على الأصل الذي بدأ العمل به، وما زال تحت التشييد بغرض جعله جاهزاً للاستخدام . وإن يكون استحقاقاً للفائدة، بمعنى أن تكلفة الفائدة قد حصلت، ولها معدلات واضحة ومحدودة، ولا يزيد مبلغ الفائدة المؤهلة للرسملة عن مجموع تكاليف الفائدة التي حصلت خلال الفترة الكلية، مع عدم إجراء مقاصة بين إيراد والفائدة الناتج عن استثمار الزمن، والفائدة المرسملة.

مثال:

تعاقدت الشركة العربية في 2000/11/1، على تشييد مبنى مع شركة النسر للبناء، مقابل 140000 دينار، على أرض تكلفتها 10000 دينار، وقد قدمت الشركة العربية الدفعات التالية خلال عام 2001 كما يلي:

2001/1/1	21000
2001/3/1	30000
2001/5/1	54000
2001/12/31	45000
	<hr/> 150000

وقد بنى العمل واستكملت المباني وسلمت في 2001/12/31 ولكن بقیة الديون لا تزال قائمة على الشركة العربية وكما يلي:

- 1- قرض من البنك بمقدار 75000، بفائدة 15% سنوياً.
- 2- ورقة دفع بمقدار 55000 بفائدة 10%، تنفع في 12/31 من كل عام.
- 3- سندات مصدره لمدة 10 سنوات بتاريخ 2001/12/31، وبمبلغ 60000 بفائدة 12% .

المطلوب: تحديد الفائدة المؤهلة للرسملة وإجراء القيود اللازمة .

خطوات الحل:

1- نحسب المصاريف المتراكمة كمتوسط مرجح خلال عام 2001

التاريخ	المبلغ	فترة الرسملة	المتوسط المرجح للمصاريف المتراكمة
2001/1/1	21000	12/12×21000	21000
2001/3/1	30000	12/10×30000	25000
2001/5/1	54000	12/8×54000	36000
2001/12/31	45000	45000×صفر	صفر
	المجموع		82000

2- الفائدة التي يمكن تجنبها

$$\text{القروض غير المباشرة} = 82000 - 75000 = 7000 \text{ دينار}$$

معدل الفائدة على القروض غير المباشرة يحسب كالتالي:

$$1- \text{الفائدة على ورقة الدفع} = 55000 \times 10/100 = 5500 \text{ دينار}$$

$$2- \text{الفائدة على السندات} = 60000 \times 12/100 = 7200$$

$$\text{مجموع الفائدة التي يمكن تجنبها} = 12700$$

مقدار الفائدة

$$\text{معدل الفائدة على القروض غير المباشرة} = \frac{\text{مقدار الفائدة}}{\text{القروض غير المباشرة}}$$

القروض غير المباشرة

$$12700$$

$$= \frac{12700}{115000} = 11,04\%$$

$$115000$$

الفائدة التي يمكن تجنبها

$$75000 (\text{قرض مباشر}) \times 15\% = 11250$$

$$7000 (\text{قرض غير مباشر}) \times 11,04\% = 773$$

$$\text{مجموع الفائدة التي يمكن تجنبها} = 12023$$

ونمثل تكلفة الفائدة الفعلية أصغر حد للفائدة التي يمكن رسملتها ولا يجوز

تجاوزها .

3- الفائدة للقطيعة

$$75000 \times 15\% = 11250$$

$$55000 \times 10\% = 5500$$

$$60000 \times 12\% = 7200$$

$$\text{مجموع الفائدة للفعلية} = 23950$$

والفائدة التي يمكن تجنبها (12023) أقل من مبلغ الفائدة الفعلية (23950)؛
لذلك نرسمل الفائدة.

ويكون القيود اليومية كالتالي على افتراض أنه تم دفع مصروف الفائدة نقداً:

23950 من حـ مصروفات الفائدة

23950 إلى حـ النقدية

12023 من حـ المباني

12023 إلى حـ مصروفات الفائدة

أساس التكلفة التاريخية والتغيرات في الأسعار:

يسعى المحاسبون إلى قياس الأصول، والخصوم في نهاية الفترة المالية وكذلك قياس صافي الربح خلال هذه الفترة، ويستخدم المحاسب لهذا الغرض المبادئ، والفروض المحاسبية، ومعايير القياس المتعارف عليها، والمقبولة قبولاً عاماً، ومنها الأساس التاريخي، ولا بد من بيان أثر استخدام مبدأ التكلفة التاريخية في قياس بنود الأصول في ظل التغير في الأسعار .

يقضي مبدأ التكلفة التاريخية في قياس قيم الأصول الثابتة، على أساس تكلفه الحيازة (الملكية)، ويتم قياس كل من الجزء المستخدم من التكلفة الأصلية (تكلفه الامتلاك) خلال هذه الفترة، والذي لزم لإنتاج الإيرادات. والجزء الذي لم يستخدم بعد حتى نهاية الفترة المالية، لتقييم قيم الأصول الثابتة، معتمدين بذلك على الموضوعية التي تتمتع بها البيانات المحاسبية المستندة إلى أساس تاريخي، نظراً لاعتمادها على الأسعار الحقيقية عند الامتلاك، مؤكدين بذلك أن الغرض من الأصول الثابتة هو الاستخدام وليس المتلجزة.

وتعكس قيمة المصروفات التي تظهر في قائمه الدخل، نتيجة استخدام الأصول الثابتة، تعكس قيمة الأصول الثابتة، التي استنفذت ومقدار التضحيات التي قمت من هذه الأصول، تبعاً لتكلفتها التاريخية في سبيل الحصول على منافع اقتصادية، على شكل إيرادات تقيم بالأسعار السوقية.

ويرتبط كذلك أساس التكلفة التاريخية بمفهوم المحافظة على رأس المال، والذي يشير إلى أقصى مبلغ يمكن أن توزعه المنشأة من أرباحها على الملاك، بحيث تبقى استثمارات الملاك في نهاية الفترة المالية، بنفس المستوى الذي كانت عليه في بداية المدة، وتحافظ على الطاقة التشغيلية، التي تمتلكها المنشأة من صافي الأصول.

ومن الملاحظ أن الأساس التاريخي لم يأخذ في الحسبان التغيرات، التي تطرأ على الأسعار في السوق لاستبدال الأصول (التكلفة الاستبدالية)، والتي يمكن قياسها على أساس الأسعار الجارية في السوق، والذي يأخذ في الحسبان التغيرات التي تحدث على قيم الأصول السوقية، والاعتراف بالزيادة، أو النقص في تلك القيم خلال الفترة المحاسبية، وعليه تقاس المصروفات بالقيم الجارية، وتظهر كذلك قيم الأصول، والخصوم بقيمتها السوقية في الميزانية العمومية .

المحاسبة على أساس مبدأ التكلفة التاريخية:

تسجل الأصول في السجلات المحاسبية بالقيمة التي دفعت لاكتسابها. وهذا يعني أن الأصول الثابتة، تظهر في القوائم المالية وفقا لتكلفتها الحقيقية اللازمة لاكتسابها . والتي تشمل جميع النفقات، التي أنفقت على الأصل الثابت حتى أصبح جاهزا للاستعمال في المكان المخصص له، من أجل استخدامه في أعمال المنشأة، وليس بقصد البيع، وتشمل تكلفه الامتلاك ثمن الشراء، مضافا إليه مصروفات التركيب، والجمارك، والشحن، والعمولات، والإشراف، والتجارب، وتكلفه العمل إنشاء التركيب، والإعداد، وكذلك التأمين إنشاء الشحن. ويتفق مستخدمو القوائم المالية، ومعدو تلك القوائم على أهمية قياس وتقويم الأصول الثابتة على أساس تكلفتها التاريخية، لأنها تمثل التكلفة الحقيقية لاكتسابها . حيث تكون أسعار تلك الممتلكات محدودة، مما يسهل التحقق من صحتها ودقتها، وتعطى أساسا حقيقيا وموضوعيا وغير قابل للجدل أو للتغير، مما يزيد من درجة الاعتماد عليها، وموثوقيتها وغير خاضعة للحكم الشخصي.

ويفترض المحاسبون أن المنشأة مستمرة في عملها، وفقاً لمبدأ الاستمرارية، وأن احتمال تصفية المنشأة أو بيعها ضئيلاً. وهذا يتسجم مع مبدأ التكلفة التاريخية في اعتماد وتحديد قيم الأصول في المنشأة بتكلفه للحصول عليها، ووضعها جاهزة للاستخدام. ولا يعني ذلك أن قيم الأصول تظل في السجلات المحاسبية بسعر الامتلاك الأصلي طوال مدة حياتها، حيث أن الأصول طويلة الأجل تستخدم في الإنتاج لمدة طويلة من الزمن ويتم تخفيضها سنوياً خلال حياة هذه الأصول عن طريق الاهتلاك، ويكون الغرض من ذلك هو إظهار قيم تلك الأصول، وتحريكها بمقدار للتصحيحات التي استخدمت أثناء التشغيل والإنتاج.

ونجد كذلك أن الالتزامات يجب أن تقاس وتقيم على أساس تاريخي، وذلك لأن هذه الالتزامات نشأت بسبب حياة هذه الأصول التي تم قياسها، وتقييمها على أساس تاريخي.

الفصل الثالث

تحديد تكلفة امتلاك الأصول

الثابتة

أهداف الفصل

يسعى هذا الفصل إلى :

- إكساب القارئ كيفية قياس وتحديد تكلفة امتلاك الأصول الثابتة عند .
- الشراء بالتقسيط.
- شراء الأصول في مجموعات.
- القبرعات والهبات.
- إصدار الأسهم.
- الخصم النقدي.
- تسجيل العمليات السابقة في السجلات المحاسبية.
- تزويد القارئ بالمفاهيم المحاسبية الواردة بالفصل.
- بيان مدى تأثير الحالات السابقة على القوائم المالية.

الفصل الثالث

تحديد تكلفة امتلاك الأصول الثابتة

قياس تكلفة حيازة الأصول الثابتة:

نقاس تكلفة الأصول الثابتة عند امتلاكها بالقيمة السوقية العادلة . وقد تختلف الوسائل التي يتم الحصول بها على الأصول الثابتة، مم يعيق إجراءات قياس القيمة السوقية للعائلة لهذه الأصول، كما في حالة شراء مجموعة من الأصول بعقد واحد، أو الحصول على الخصم النقدي، أو الأصول التي نحصل عليها عن طريقة الهبات، أو الشراء بالتقسيط. وسنتناول هذه المشاكل المعيقة وكما يلي:

امتلاك أصول مع وجود خصم نقدي:

يعالج المحاسبون خصم تعجيل السداد أو ما يسمى الخصم النقدي بإحدى الطرق التالية:

1- وبموجب هذه الطريقة يتم تخفيض تكلفة الشراء، بمقدار الخصم النقدي، بغض النظر إذا استفادت منه المنشأة أم لا . وإذا لم تستفيد المنشأة من الخصم، يحمل على حساب الأرباح والخسائر، كمصروفات للفترة الحالية .

مثال:

اشترت الشركة العربية آلة حديثة بمبلغ 50000 دينار، شرط (10/2 ص 30). احسب تكلفة امتلاك الآلة.

1 - إذا تم الدفع خلال 10 أيام.

2- إذا تم الدفع بعد 20 يوم.

الحل:

مقدار الخصم النقدي = $50000 \times 0.02 = 1000$ دينار .

يتم خصم مقدار الخصم النقدي من تكلفة الآلة.
تكلفة الآلة = 50000 - 1000 - 49000 دينار.

التقيد المحاسبي:

49000 من حـ الآلة

49000 إلى حـ النقدية

وحسب هذه الطريقة لاختلاف تكلفة الآلة بفض النظر إذا تم الدفع خلال 10 أيام أو 20 يوما ولكن مقدار الخصم النقدي والبالغ 1000 دينار، يعتبر في الحالة الأولى إيرادا مكتسبا، يضاف إلى إيرادات الفترة، بينما يعتبر في الحالة الثانية، مصروفا يحمل على حساب الأرباح والخسائر.

2- نقضي للطريقة الثانية، بتخفيض تكلفة الأصل، بمقدار الخصم النقدي عند اكتسابه فقط. ولا يجب اعتبار الخصم خسارة في حالة عدم اكتسابه.

مثال:

اشترت الشركة العربية سيارة حديثة بمبلغ 30000 دينار، شرط (3/10) ص 30). لحسب تكلفة امتلاك الآلة.

1 - إذا تم الدفع نقدا خلال 10 أيام.

2- إذا تم الدفع نقدا بعد 20 يوم.

الحل:

الخصم النقدي = 30000×0.03 = 900 دينار

1- تكلفة السيارة إذا تم الدفع خلال 10 أيام = 30000 - 900 = 29100

دينار ويكون التقيد المحاسبي كالتالي:

29100 من حـ السيارات

29100 إلى حـ النقدية

ويعالج مقدار الخصم كإيراد مكتسب خلال الفترة.

- 3- تكلفة السيارة إذا تم الدفع بعد 20 يوم = 30000 ديناراً ولا يتم تخفيض قيمة السيارة بمقدار الخصم النقدي، لأنه لم يكتسب.
ويكون للقيد المحاسبي كالتالي:
30000 من حـ السيارات
30000 إلى حـ النقدية

الشراء بالتقسيط

تقاس تكلفة الأصول الثابتة، عند شرائها بالتقسيط، على أساس القيمة الحالية. والتي تعتبر أساس مناسباً لقياس تكلفة امتلاك هذه الأصول عند شرائها، وفقاً لقيمتها العادلة. وإذا لم يكن معدل الفائدة محدوداً بين الطرفين فيتم اعتماد معدل الفائدة السائد في أسواق البنوك ومؤسسات الاستثمار لتمثل هذه الأصول وقت الاتفاق على الشراء.

مثال:

في 2004/1/1 قامت الشركة العربية بشراء آلة، من شركة النسر، بمبلغ 200000 دينار، وتسد على 20 قسطاً سنوياً. وقد قامت الشركة، بإصدار ورقة دفع بالقيمة. وقد تم الاتفاق على أن يكون سعر الفائدة 10% سنوياً.
- المطلوب، تحديد تكلفة الآلة عند الامتلاك.
- تسجيل القيود اليومية.

- 1- قيمة القسط السنوي = $200000 \div 20 = 10000$ دينار
يشمل هذا القسط جزء من تكلفة الآلة، والفوائد المستحقة.

2- مستقوم الشركة العربية بدفع مبلغ 10000 دينار سنوياً
وبالرجوع إلى معامل القيمة الحالية بفائدة 10 سنوات ولمدة 20 عاماً نجد
انه يساوي 8,514

$$\begin{aligned} \text{القيمة الحالية للأصايط} &= 8,514 \times 10000 = 85140 \\ \text{تكلفة الآلة} &= \text{القيمة الحالية} = 85140 \\ \text{الفوائد (الخصم على إيرادات الدفع)} &= 200000 - 85140 = 114860 \end{aligned}$$

قيود اليومية :

أ- عند شراء للماكثة 2004/1/1

من المذكورين

85140 حَ الآلة

114860 حَ الخصم على أوراق الدفع

200000 إلى حَ أوراق الدفع

ب- في 12/31 نهاية العام الأول

من المذكورين

8514 حَ الفوائد المدنية

10000 حَ أوراق الدفع

إلى المذكورين

10000 حَ للنقدية

8514 حَ الخصم على ورق الدفع

10

الفوائد المدنية = $85140 \times \frac{10}{100} = 8514$

100

ومن الملاحظ أن القسط السنوي، والبالغ قيمة 10000 دينار. قد تم دفع منه مبلغ 8514 فواتر، وبقيّة القسط تعتبر سداداً من قيمة تكلفة الأصل.

$$10000 - 8514 = 1486 \text{ دينارا}$$

ويكون المبلغ المقرض عام 2005 = 85140 - 1486 = 83654 ديناراً
 الفائدة المستحقة على القرض عام 2005 = 83654 × 10% = 8,365
 ويكون القيد كما يلي:

من منكرين	
حَـ للفوائد المدينة	8365,4
حَـ لوراق الدفع	10000
إلى المنكرين	
حَـ النقدية	10000
حَـ للخصم على إيرادات الدفع	8365,4

امتلاك أصول مقابل إصدار أسهم

تقاس تكلفة امتلاك الأصول في حالة إصدار أسهم، على أساس القيمة السوقية العادلة للأسهم المصدرة عند توقيع عقد الشراء، وتتمتع هذه القيمة بالموضوعية، خاصة إذا كانت أسهم الشركة متداولة في الأسواق المالية، ويمكن أن تلجأ الشركة إلى تقدير الخبراء لتحديد تكلفة الامتلاك . وإذا كان هناك صعوبة في قياس، وتحديد القيمة السوقية للأسهم المصدرة، فيتم اعتماد القيمة السوقية للأصل الذي تم شراؤه.

مثال:

فسي 2004/1/1، اشترت الشركة العربية، مبنى مقابل إصدار 1000 سهم، القيمة الاسمية للسهم الواحد 20 ديناراً. وقد قدر الخبراء وبالإستعانة بالسوق المالي

قيمة السهم الواحد بمبلغ 30 ديناراً. المطلوب تحديد تكلفة المبنى، وكذلك أعداد القیود اليومية .

تكلفة المبنى = للقيمة السوقية للأسهم المصدرة = $30 \cdot 1000 = 30000$ دينار

القيمة الاسمية للأسهم المصدرة = $20 \cdot 1000 = 20000$ دينار .

علاوة الإصدار = $30000 - 20000 = 10000$ دينار ..

للقيد اليومي:

30000 من حـ المبنى

إلى المذكورين

20000 حـ رأس المال

10000 حـ علاوة الإصدار (رأس المال الإضافي)

امتلاك الأصول على شكل هبات وتبرعات

تقدم بعض المؤسسات الحكومية، أو الخاصة، أو الأفراد أصولاً عينية على شكل هبات، أو تبرعات، تشجيعاً للاستثمار، وتنشيطاً للحركة الاقتصادية في البلاد، وتمثل هذه التبرعات أو الهبات، أصولاً للمؤسسات الممنوحة، بدون مقابل، وتقاس تكلفة امتلاك هذه الأصول بالقيمة السوقية العادلة، وهذا ما يؤدي إلى زيادة أصول المنشأة، وكذلك زيادة حقوق الملكية، والتي يمثلها رأس المال الإضافي .

مثال:

تمت شركة المهدي، قطعة أرض إلى الشركة العربية على شكل هبة، تشجيعاً لها للقيام بإعمالها، وقد قدرت قيمة الأرض السوقية بمقدار 30000 دينار. المطلوب تسجيل القیود اليومية في سجلات الشركة العربية، وكذلك في سجلات شركة المهدي.

1- في سجلات الشركة العربية

30000 من حـ الأراضي

30000 إلى حـ رأس المال الإضافي

2- في سجلات شركة المهد

30000 من حـ مصروفات الهيئات

30000 إلى حـ الأراضي

وبالنسبة لشركة المهد، يتم تنزيل المبلغ المتبرع به من قيمة الأراضي، على شكل مصروفات، يحمل بها حساب الأرباح والخسائر، وبالتالي تخفيض قيمة أرباح الشركة، بمقدار المبلغ المتبرع به . ويعتبر هذا المبلغ معفى من الضرائب.

امتلاك أصول على شكل مجموعات

تقوم المنشأة أحياناً بشراء مجموعة من الأصول بسعر موحد . ويتم قياس، وتحديد تكلفة كل عنصر من عناصر هذه الأصول، على أساس النسبة المئوية من القيمة السوقية العادلة لهذه الأصول، عند الشراء، والتي تحدد بالاستعانة بالخبراء، والاستشاريين الفنيين، والمختصين بهذا المجال .

مثال:

اشترت الشركة العربية، سيارة، وقطعة أرض، ومجموعة من الحواسيب، بمقدار 100000 دينار نقداً، وقد قدر للمختصون والفنيون والخبراء في هذا المجال، القيم السوقية للعادلة لهذه الأصول كالآتي:

السيارة	25000 دينار
الأرض	75000 دينار
الحواسيب	<u>50000 دينار</u>
المجموع	150000 دينار

المطلوب: تحديد تكلفة كل أصل، وإثبات العملية في السجلات المحاسبية .

الحل:

نحدد النسبة المئوية لقيمة الأصل السوقية

الأصل	للقيمة السوقية	النسبة المئوية	تكلفة الأصل
السيارة	25000	%16.7	$16700 = \%16.7 \times 100000$
الأرض	75000	%50	$50000 = \%50 \times 100000$
للحواسيب	50000	%33.3	$33300 = \%33.3 \times 100000$
المجموع	150000	%100	100000

التقيد المحاسبي

من المنكوبين

حـَ السيارات 16700

حـَ الأراضي 50000

حـَ الحواسيب 33300

إلى حـَ النقدية 100000

الفصل الرابع

طرق الاهتلاك

أهداف الفصل

يتوقع من القارئ بعد مروره بخبرات هذا الفصل أن يكون قادراً على:

- تحديد العوامل المؤثرة في اهتلاك الأصول.
- اختيار طريقة الاهتلاك المناسبة للمنشأة.
- قياس مصروف الاهتلاك السنوي والإفصاح عنه.
- يقارن بين طرق الاهتلاك المختلفة.
- يفسر أسباب اختلاف مصروف الاهتلاك من طريقة إلى أخرى.
- يناقش المشاكل المحاسبية المتعلقة بالنفاز.
- يحدد قسط الإطفاء السنوي ويفصح عنه بالقوائم المالية.
- يفصح عن الاهتلاك السنوي نتيجة التغير في السياسات المحاسبية.
- يحدد قسط الاهتلاك في حالة إعادة تقدير قيمة الأصل أو عمرة الإنتاجي.

الفصل الرابع

طرق الاهتلاك

Depreciation

تعتبر الأصول الثابتة، مصدراً من مصادر الخدمات المستقبلية، التي تقدمها المنشأة خلال فترة حياتها الإنتاجية. وقد تم قياس، وتحديد تكلفة امتلاك هذه الأصول في الفصول السابقة. وسيتناول هذا الفصل قياس، وتحديد تكاليف الخدمات، التي تقدمها هذه الأصول في الفترة الحالية، وتستخدمها في أعمالها، وهو ما يعرف باهتلاك الأصول الثابتة.

يعرف الاهتلاك بأنه توزيع تكلفة الأصل للثابت على سنوات عمر الأصل. حيث تعتبر هذه التكلفة نفقة رأسمالية يستفيد منها المشروع، أو الوحدة الاقتصادية لأكثر من فترة مالية حتى يتم مقابلتها مع الإيرادات المعترف فيها، والتي تحققت من الخدمات، التي قدمها الأصل الثابت تماثياً مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات. ويتم توزيع تكلفة الأصول الثابتة على الفترات المالية، التي استغلت من خدماتها حسب طريقة الاهتلاك المستخدمة.

ويستخدم مصطلح الاهتلاك Depreciation، ليشير إلى تكلفة الأصول للملموسة، أو مقدار التضحيات التي تقدم من هذه الأصول، في سبيل الحصول على إيرادات، مثل اهتلاك السيارات، والمباني، والآلات . بينما يطلق مصطلح الإطفاء Amortization، على مقدار تخفيض القيمة على التكلفة المستنفذة من الأصول غير الملموسة، كالشهرة، وحقوق الاختراع، والعلامة التجارية، ونفقات الأبحاث والتطوير. ويطلق مصطلح النفاذ Depletion، على مقدار التكلفة المقدرة للموارد الطبيعية المستخرجة، مثل الأخشاب، والفحم، والحديد، والبترو، والغاز .

وتعتبر التكلفة المستنفذة من الأصول الثابتة، مصروفات تحمل بها إيرادات الفترة. وهي بهذا ترتبط ارتباطاً وثيقاً في قياس الدخل السنوي، تماثياً مع مبدأ مقابلته للمصروفات بالإيرادات، وتتماشى مع مبدأ استمرارية المشروع في الإنتاج.

ويخطئ من يظن أن الاهتلاك ما هو إلا رصيد نقدي متراكم، لاستبدال أصول المنشأة. ولكنه في الحقيقة، هو مصروف تشغيلي غير نقدي، خلال حياة الأصل الإنتاجية.

ومن الجدير بالذكر أن المحاسبة، عن الاهتلاك هي عملية تخصيص للتكاليف، وليست عملية تقييم للأصول الثابتة. وإن عليه امتلاك الأصل الثابت لغايات الاستخدام، يعني الحصول على خدماته الحالية، والمستقبلية، وقد يحدث تغيير في مستوى الأسعار أثناء الاستخدام والإنتاج، مما يؤدي إلى تغيير في قيمة هذه الأصول. ولهذا فإن اعتماد مبدأ للتكلفة التاريخية، لقياس قيم هذه الأصول بدلا من القيم الجارية، لما يتصف به هذا المبدأ من موضوعية، ودقه في عملية القياس، وهذا ما يزيد في ملائمة المعلومات المحاسبية للإدارة، وإلى الغير، عند اتخاذ القرارات الإدارية.

العوامل المؤثرة في تحديد الاهتلاك:

يحدد قسط الاهتلاك السنوي للأصول الثابتة بالعوامل التالية:

- 1- تقدير الحياة الإنتاجية للأصل (العمر).
- 2- تقدير أساس لحساب الاهتلاك.
- 3- اختيار طريقة تخصيص الاهتلاك.

1- تقدير الحياة الإنتاجية للأصل (العمر):

الحياة الإنتاجية للأصول الثابتة، عبارة عن الخدمات التي سيقدمها، أو المتوقع الحصول عليها من هذا الأصل الثابت، والمعبّر عنها بوحدة زمنية، كالسنة، أو الشهر، أو بوحدة منتجة كالطن، والكيلومتر، للتر.

وينبغي على المحاسب، أن يأخذ في الحسبان العوامل التي تؤثر على الحياة الإنتاجية للأصل، والتي تؤدي إلى تناقص حياتها، كالعوامل الاقتصادية، والوظيفية، وما يطرأ من نقص طبيعي عليها، كالتآكل، بسبب الرطوبة، وللصدأ، أو للتآكل، مم

يجعل الأصل في وضع غير ملائم لتأدية خدماته . وتقع مسؤولية قياس، وتحديد الحياة الاقتصادية للأصل الثابت، على عاتق مهندس المصنع، ويساعده في ذلك الخبراء، والفنيون، والاستشاريون، ومنهم مهندسو الآلات، ومنتجو الأصول الثابتة. ولا بد من التفرقة بين العمر الإنتاجي للأصل، والعمر الطبيعي له. حيث يتم اهتلاك الأصل الثابت دفترياً، على أساس العمر الإنتاجي، وإن كان الأصل مازال قادراً على الإنتاج، ولكن قد يكون استخدام هذا الأصل بعد سنوات عمرة الإنتاجية مكلفاً، وغير مجدي، بسبب ارتفاع تكلفة تشغيله، أو انخفاض جودته.

وتتأثر الحياة الإنتاجية للأصول الثابتة بالتقدم، والنتائج عن التجديدات والاختراعات، والتكنولوجيا، والتقدم العلمي والتقني، الذي يطرأ خلال الحياة، وما يصاحب هذا التقدم من تطوير في صناعة الآلات، والمعدات، ومختلف الأصول المعمرة.

ومن العوامل الأخرى المؤثرة في حياة الأصول الملموسة، مفهوم عدم الملائمة، والذي يشير إلى مقدار حجم أعمال المشروع، ويرى تأثيرها على حياة الأصول، كالتوسع مثلاً، والذي يجعل بعض الأصول التي كانت ملائمة في وقت سابق، غير ملائمة في الوقت الحالي، وبالتالي يضع حداً لحياة مثل هذه الأصول. والمشكلة تكون أكبر، إذا كانت هذه الأصول غير الملائمة، لم تخضع بعد للتقادم، فيكون لها قيمة كبيرة عند التخلص منها، وقد تتكبد المنشأة خسائر كبيرة في مثل هذه الحالة، وخاصة إذا لم يتوفر المشتري.

ويمكن القول أن التقادم، وعدم الملائمة يلعبان دوراً أساسياً في تحديد قسط الاهتلاك، وبدرجة أكبر من العوامل الطبيعية، كالتآكل، وغيرها، أو بسبب الاستعمال. وكلما زاد التقدم العلمي والتكنولوجي في المجتمع، كلما زاد تأثير هذه العوامل على الاهتلاك.

ويترتب على ما سبق أنه يصعب الوصول إلى تقديرات تتميز بالدقة المتناهية للحياة الإنتاجية للأصول الثابتة. ولكن يتم قياس وتحديد وتقدير للحد

الأقصى للخدمات التي يقدمها الأصل. ومن الممكن أن يعاد هذا التقدير بعد اخذ العوامل الناتجة عن التقدم، وعدم الملائمة في الحساب.

2- تقدير أساس احتساب الاهتلاك:

أن الأساس في احتساب اهتلاك الأصول الثابتة، يتمثل في قياس وتحديد ذلك الجزء من التكلفة، الذي يجب أن يعمل على الإيرادات خلال العمر المقدر للأصل. وعليه يجب قياس وتحديد تكلفه الحصول على الأصل، وكذلك قيمه الأصل المقدرة، كخردة عن الاستغناء عنه كالتالي :

أساس الاهتلاك = تكلفه الاهتلاك - الخردة أو (القيمة المتبقية) - تكاليف
إزاله الأصل

وغالبا ما يفترض المنشأة، عدم وجود قيمة متبقية للأصل عند الاستغناء عنه. أو قد تكون القيمة ضئيلة، وغير مؤكدة، ويمكن تجاهلها. هذا وقد تم مناقشة تكلفه الامتلاك في الفصول السابقة . بينما تعرف القيمة المتبقية، أو القيمة التخريدية، بذلك المبلغ من المتوقع الحصول عليه في نهاية العمر الإنتاجي، سواء كان ذلك بالبيع، أو المبادلة. ويتم خصم مصاريف التصرف بالقيمة الباقية من قيمة الأصل للتجريدية. وقد تكون تكلفه إزاله الأصل معادلة للتحصيلات من بيعه، مما يجعل القيمة المتبقية صفرا، أو قريبا من الصفر، مما يجعل أساس الاهتلاك مساويا لتكلفه التملك.

3- اختيار طريقه الاهتلاك:

بعد الانتهاء من تقدير العمر الإنتاجي للأصل، وتقدير حساب الاهتلاك يبقى أمامنا تحديد الجزء من التكلفة، التي يتم التضحية بها، أو استنفادها سنويا في سبيل الحصول على إيرادات خلال الفترة المالية . ولا بد من إتباع أسلوب منظم، ومنطق يراعي مقدار التناقض في قدره الأصل الإنتاجية، من خلال تقدير كمي للخدمات

وحداتها المقطوعة من مصدرها (الأصل)، والتي تكون متساوية خلال حياة الأصل الإنتاجية، أو تختلف من فترة إلى أخرى، وفيما يلي أهم الطرق المستخدمة:

- 1- طريقة القسط الثابت .
- 2- طريقة الإنتاج .
- 3- طريقة للقسط المتناقص وتشمل:
 - 1- طريقة مجموع سنوات الاستخدام.
 - 2- طريقة المعدل الثابت من القيمة الدفترية.

وهناك طرق أخرى يمكن استخدامها، وإن كانت غير شائعة في الوسط الاقتصادي، مثل:

- طريقة المخزون .
- طريقة الاستبعاد أو الإحلال.
- طريقة الاهلاك طبقاً للمجموعات .

وسنتناول بالشرح كل من هذه الطرق كالتالي:

1- طريقة القسط الثابت Straight line method:

يتم احتساب الاهلاك وفقاً لهذه الطريقة على أساس زمني. فهي تحمل الفترة المالية مبالغ متساوية من تكلفة الأصل على مدار عمره الإنتاجي. ومن مميزات هذه الطريقة سهولة الاستخدام وملاءمتها لاحتساب الاهلاك عندما يتعرض الأصل للتقادم خلال حياته الإنتاجية. ويحتسب الاهلاك وفقاً للمعادلة التالية:

القيمة الاهلاكية

$$\text{قسط الاهلاك السنوي} = \frac{\text{القيمة الاهلاكية}}{\text{العمر الإنتاجي للأصل}}$$

العمر الإنتاجي للأصل

التكلفة - القيمة المتبقية المتوقعة

العمر الإنتاجي للأصل

مثال:

في 2005/1/1، اشترت الشركة العربية سيارة بمبلغ 11000 دينار. قدر عمرها الإنتاجي بخمس سنوات. ومن المتوقع أن يتم بيع الآلة، بعد خمس سنوات بمبلغ 1000 دينار. لحسب قسط الاهتلاك السنوي .

$$1000 - 11000$$

$$\text{قسط الاهتلاك السنوي} = \frac{2000}{5} = 2000 \text{ دينار}$$

وفي ظل هذه الطريقة يبقى مصرف الاهتلاك ثابتا، لكل فترة مالية خلال العمر الإنتاجي للأصل. وهذا يعني ثبات النفقة الاقتصادية للأصل من فترة مالية إلى أخرى. ويمكن إعداد جدول يوضح مصروف الاهتلاك السنوي، ومجمع الاهتلاك، عبر سنوات استخدامه، وكذلك القيمة الدفترية للأصل، في نهاية الفترة المالية وكما يلي:

جدول الاهتلاك باستخدام طريقة القسط الثابت

السنة	مصرف الاهتلاك	مجمع الاهتلاك	القيمة الدفترية في نهاية السنة
1	2000	2000	9000
2	2000	4000	7000
3	2000	6000	5000
4	2000	8000	3000
5	2000	10000	1000 (القيمة المتبقاة)

ويمكن أن يكون قسط الاهتلاك، على شكل نسبة مئوية، تحسب من القيمة الاهتلاكية على مدار العمر الإنتاجي للأصل كالآتي:

$$100\% \div 5 = 20\%$$

$$\text{قسط الاهتلاك} = (1000 - 11000) \times 20\% = 2000 \text{ دينار}$$

ويتم إثبات قسط الاهتلاك بالسجلات المحاسبية كالتالي:

2000 من حـ مصروف اهتلاك السيارات

2000 من حـ مجمع اهتلاك السيارات

ويحصل حساب الإرباح والخسائر، بمصروف الاهتلاك السنوي . وتظهر قيمة الأصل، مطروحاً منها مجمع الاهتلاك، والذي يسوي للقيمة الدفترية للأصل في نهاية السنة المالية في الميزانية العمومية للمنشأة.

ومع افتراض ثبات إيرادات للفترة المالية، علماً أن قسط الاهتلاك السنوي ثابت حسب هذه الطريقة، فإن معدل العائد على الأصول يختلف من سنة إلى أخرى، وحسب ما يوضحه الجدول التالي:

جدول يوضح الاهتلاك ومعدل الفائدة على الأصول

السنة	قسط الاهتلاك	القيمة الدفترية للأصل	الدخل السنوي بعد الاهتلاك	(معدل العائد) الدخل÷القيمة الدفترية
1	2000	9000	1000	11%
2	2000	7000	1000	14%
3	2000	5000	1000	20%
4	2000	3000	1000	33%
5	2000	1000	1000	100%

وتفسر الزيادة في معدل للعائد على الأصول، بالنقص المستمر في قيمة الأصل مع ثبات الدخل السنوي. وهذا ما تعاني منه كافة الطرق التي تستخدم للبعد الزمني لحساب الاهتلاك.

الاهتلاك لأجزاء من السنة:

قد تشتري المنشأة أصولها بعد مضي فترة من بداية للفترة المالية. وعندما يحدث ذلك، يتم تحميل كل سنة بما يخصها من قسط الاهتلاك، وعلى سبيل المثال نفترض أن الشركة العربية في المثال السابق قامت بشراء السيارة بتاريخ 5/12/2005 فيكون قسط الاهتلاك كما يلي:

عدد الأشهر المستفيدة = 12 - 4 أشهر = 8 أشهر. وعلى اعتبار انه إذا تم الشراء قبل منتصف الشهر، يعتبر وكان عملية الامتلاك تمت في بداية الشهر. وإذا كانت عملية الشراء قد وقعت بعد منتصف الشهر، تعتبر أن الامتلاك قد وقع في بداية الشهر الذي يلي شهر للشراء. ويتم إيجاد إقساط الاهتلاك كما يوضحه الجدول التالي:

جدول يبين قسط الاهتلاك لأجزاء من السنة

للسنة	عدد الأشهر للمستفيدة	قسط الاهتلاك
1	8	$1333 = 12/8 \times 2000$
2	12	2000
3	12	2000
4	12	2000
5	12	2000
6	4 أشهر	$667 = 12/4 \times 2000$

ويحمل حساب الأرباح والخسائر بمقدار 1333 دينار مصروف اهتلاك عن ثمانية أشهر من عمر الأصل في السنة الأولى. و 2000 دينار عن السنة الثانية، والثالثة، والرابعة، والخامسة. ومقدار 667 دينار عن الأشهر الأربعة الباقية من عمر الأصل. وللبالغة خمس سنوات إنتاجية تحمل لحساب السنة المالية السادسة.

2- طريقة الإنتاج Activity Method:

تسمى طريقة وحدات الإنتاج، أو القسط المتغير، أو التكلفة المتغيرة. وتستخدم للأصول التي تهتك خدماتها بالاستخدام المادي، وليس الاستخدام الزمني. حيث لا يكون الوقت عملاً مهماً في التأثير على المنافع المستقبلية، كالمطائرات الذي يقرر عمرها بساعات التشغيل أو سيارات النقل والتي يقرر عمرها بعدد الأميال أو عدد البراميل المنتجة من بئر النفط أو الأقدام للمكعبة من الغاز الطبيعي المستخرج من بئر الغاز، أو بعض الآلات التي يقرر عمرها بعدد الوحدات التي تنتجها. ولكن من عيوب هذه الطريقة أنه يصعب التنبؤ بعدد الوحدات الإنتاجية للأصل لاختلاف ظروف التشغيل، ويتحدد قسط الاهتلاك بالمعاملة التالية:

القيمة الاهتلاكية

الاهتلاك لوحدة النشاط =

العمر (وحدات النشاط)

قسط الاهتلاك السنوي = الاهتلاك لوحدة النشاط × عدد الوحدات المنتجة.

مثال:

في 2000/5/2، اشترت الشركة العالمية شاحنة نقل تكلفتها 25000 دينار. ويقدر بيعها كخردة بعد 6 سنوات بمبلغ 3000 دينار. المطلوب تحديد قسط الاهتلاك حسب طريقة وحدات الإنتاج علماً أن الشاحنة قطعت المسافات التالية:

السن	الأولى	الثانية	الثالثة	الرابعة	الخامسة
المسافة المقطوعة بالكيلو متر	30000 كم	42000	40000	45000	43000

وعاء الاهتلاك (القيمة الاهتلاكية) = 25000 - 3000 = 22000 دينار

مقداراً لاهتلاك لوحة النشاط (الكيلو متر) =

22000

$$43000 + 45000 + 40000 + 42000 + 30000$$

$$= \frac{22000}{200000} = 0.11 \text{ دينار / كيلو متر}$$

ويكون قسط الاهتلاك عن السنة الأولى = $0.11 \times 30000 = 3300$ دينار.

ويوضح الجدول التالي الاهتلاك النهائي لهذا الأصل حسب طريقة وحدات الإنتاج.

جدول يوضح الاهتلاكات السنوية حسب طريقة وحدات الإنتاج

السنة	مصرف الاهتلاك	مجمع الاهتلاك	القيمة الدفترية في نهاية السنة
1	$3300 = 0.11 \times 30000$	3300	21700
2	$4620 = 0.11 \times 42000$	7920	17080
3	$4400 = 0.11 \times 40000$	12320	12680
4	$4950 = 0.11 \times 45000$	17270	7730
5	$4730 = 0.11 \times 43000$	22000	3000

وتظهر الأرصدة في نهاية السنة المالية في الميزانية العمومية كما يلي:

الأرصدة في نهاية السنة

5	4	3	2	1	
25000	25000	25000	25000	25000	الأرصدة الملموسة
22000	17270	12320	7920	3300	مجمع الاهتلاك
3000	7730	12680	17080	21700	صافي الأصول

وهذه الطريقة لا تسجل أية اهتلاكات في حالة عدم حدوث نشاط للأصل.
ولهذا لا يكون ضروري احتساب اهتلاك للأصل عن أجزاء من السنة .

3- طرق القسط المتناقص Decreasing Chargers Methods:

قيمة قسط الاهتلاك، حسب هذه الطريقة، يتناقص سنة بعد أخرى، إنشاء فترة استخدام الأصل. وتحمل الفترات الأولى من عمر الأصل بمصاريف اهتلاك أعلى من الفترات التالية. ومرد ذلك، إلى أن الأصول الثابتة، تقدم خدمات أكبر في سنوات عمرها الأولى، وهي تعتبر من طرق الاهتلاك السريع، والتي توزع مصروف الاهتلاك، بحيث يقل هذا المصروف مع مرور الزمن. وزيادة مصروف الاهتلاك في السنوات الأولى من حياة الأصل والذي يؤدي إلى تخفيض الدخل وبالتالي يسمح لدفع الضرائب بتأجيل دفع الضرائب إلى فترات مالية قادمة وعلى اعتبار أن للنقود قيمة زمنية. لذا يمكن الاستفادة من هذه المبالغ واستثمارها قبل سدائها للحكومة ويرجع اختيار المنشأة إحدى طرق الاهتلاك السريع إلى:

* الأصول التي يتم اقتناؤها وتكون جديدة و تعطي منافع وخدمات أكبر في بداية امتلاكها، ثم تتناقص منافعها مع مرور الزمن. وهذا يجعل الإيرادات المتولدة عن هذه الأصول أكبر في بداية عمرها الانتاجي.

* بعض الأصول تكون عرضة للتقادم بشكل سريع كالسيارات مثلاً .

* قلما يتعرض الأصل في بداية حياته الإنتاجية إلى التصليحات، والتي تزيد مع مرور الزمن. وهذا ما يتطلب زيادة في مصاريف الصيانة، حتى يستمر الأصل

بالإنتاج في مستوى مناسب وسيتم بيان كيفية احتساب الاهتلاك وفقاً لهذه الطرق كالتالي:

أ- طريقة مجموع أرقام السنوات SUM - OF - The Years Day S. Y.D

يتم احتساب قسط الاهتلاك في المنشأة التي تستخدم هذه الطريقة، بجمع سنوات العمر الإنتاجية المقررة للأصل، واستخراج قيمة الأصل المعدة للاهتلاك (تكلفة الأصل - القيمة كخردة). وبعدها يحسب قسط الاهتلاك كالتالي:

$$\text{قسط الاهتلاك} = \frac{\text{عدد السنوات الباقية من عمر الأصل}}{\text{مجموع أرقام سنوات العمر الإنتاجي}} \times \text{قيمة الاهتلاك}$$

ويتم حساب مجموع أرقام السنوات بالمعادلة التالية :

$$ن(ن+1)$$

$$\frac{2}{}$$

ن : العمر الإنتاجي للتقديري للأصل .

القيمة الامتلاكية = تكلفة الأصل عند الاهتلاك - القيمة المتبقية كخردة)

مثال:

في 2005/1/1 قامت الشركة العربية، بشراء آلة بمبلغ 30000 دينار لاستخدامها في الإنتاج. وقد قدر عمرها بـ 5 سنوات وستباع بعد انتهاء عمرها الإنتاجي بـ 6000 دينار. المطلوب، احتساب تكلفة الاهتلاك وإجراء القيود اللازمة.

الحل:

$$1- \text{القيمة الامتلاكية} = 30000 - 6000 = 24000 \text{ دينار.}$$

2- مجموع سنوات الاستخدام = 1+2+3+4+5 = 15 سنة
أو

$$n(n+1) \div 2 = 5 \times 6 \div 2 = 15 \text{ سنة}$$

$$\text{قسط الاهتلاك في السنة الأولى} = 24000 \times \frac{1}{15} = 1600 \text{ دينار}$$

وبين الجدول التالي إقساط الاهتلاك حسب طريقة مجموع أرقام السنوات

السنة	العملية الحسابية	مصرف الاهتلاك	مجمع الاهتلاك	القيمة الدفترية
1	$24000 \times 15/5$	8000	8000	22000
2	$24000 \times 15/4$	6400	14400	15600
3	$24000 \times 15/3$	4800	19200	10800
4	$24000 \times 15/2$	3200	22400	7600
5	$24000 \times 15/1$	1600	24000	6000

وتكون قيمة الآلة في نهاية السنة الخامسة مساوية لقيمتها كخردة، والتي قدرت بمبلغ 6000 دينار.

ويكون القيد المحاسبي للاهتلاك في السنة الأولى .

8000 من حـ مصرف اهتلاك الآلة

8000 إلى حـ مجمع اهتلاك الآلة

وتظهر الأرصدة في كشف الميزانية العمومية في نهاية السنة كالتالي:

الأرصدة في نهاية السنة

5	4	3	2	1	
30000	30000	30000	30000	30000	الأصول الملموسة
24000	22400	19200	14400	8000	مجمع اهتلاك الآلات
6000	7600	10800	15600	22000	القيمة الصافية للآلات

الاهتلاك عن أجزاء من السنة وفقاً لطريقة مجموع أرقام السنة.

افترض أنه في المثال السابق تم شراء الآلة في 2005/7/3.

الحل: في السنة الأولى من عمرة الآلة تم استخدامها لمدة 6 أشهر

$$\text{مصرف الاهتلاك عن السنة 1} = \frac{5}{15} \times 24000 \times \frac{6}{12} = 4000 \text{ دينار.}$$

في السنة 2: تحمل هذه السنة قيمة اهتلاك 6 أشهر من السنة الأولى و 6 أشهر من السنة الثانية.

$$\begin{aligned} & \text{ويكون مصرف الاهتلاك} = \frac{5}{15} \times 24000 \times \frac{5}{12} + \frac{6}{15} \times 24000 \times \frac{4}{12} \\ & = 3200 + 4000 = 7200 \text{ دينار} \end{aligned}$$

في السنة 3: تحمل هذه السنة قيمة اهتلاك 6 أشهر من السنة الثانية و 6 أشهر من السنة الثالثة.

$$\begin{aligned} & \text{مصرف الاهتلاك} = \frac{4}{15} \times 24000 \times \frac{6}{12} + \frac{6}{15} \times 24000 \times \frac{3}{12} + \frac{6}{12} \times 24000 \\ & = 5600 = 2400 + 3200 = \end{aligned}$$

في السنة الرابعة:

$$\frac{6}{12} + 24000 \times \frac{2}{15} + \frac{6}{12} \times 24000 \times \frac{3}{15} = \text{مصرفو الاحتلاك}$$

$$4000 = 1600 + 2400 =$$

في السنة الخامسة:

$$\frac{6}{12} + 24000 \times \frac{1}{15} + \frac{6}{12} \times 24000 \times \frac{2}{15} = \text{مصرفو الاحتلاك}$$

$$2400 = 800 + 1600 =$$

وفي السنة التالية يكون قسط الاحتلاك =

$$800 = \frac{1}{15} \times 24000 \times \frac{6}{12}$$

ويكون قيد الاحتلاك في السنة الأولى .

4000 من حـ مصرفو الاحتلاك - الآلة

4000 إلى حـ مجمع الاحتلاك - الآلة

وتظهر الأرصدة كالتالي في كشف الميزانية العمومية في نهاية السنة:

الأرصدة في نهاية السنة

السنة للسادسة	5	4	3	2	1	السنوات
	30000	30000	30000	30000	30000	الأرصدة للموسم
24000	23200	20800	16800	11200	4000	مجمع احتلاك الآلات
6000	7800	9200	13200	18800	26000	القيمة للصافية للآلات

ب- طريقة المعدل الثابت من القيمة الدفترية:

Double – declining balance method

وتسمى طريقة مضاعف القسط الثابت، أو طريقة الرصيد المتناقص للاهلاك. وتعتبر من أكثر الطرق شيوعاً بالنسبة للاهلاك المتسارع، ويتم احتساب قسط الاهلاك حسب هذه الطريقة، باستخراج معدل اهلاك القسط الثابت، ثم مضاعفة المعدل. ويضرب المعدل في القيمة الدفترية للأصل دون طرح القيمة المتبقية للأصل .

مثال:

في 2005/1/1 اشترت الشركة العربية آلة، بمبلغ 30000 دينار، لاستخدامها في الإنتاج . وقدر عمرها لـ 5 سنوات. ومن المتوقع بيعها بعد ذلك بمبلغ 6000 دينار . لحسب قسط الاهلاك حسب هذه الطريقة ومن ثم اكتب القيد المحاسبي اللازم.

الحل:

$$\text{المعدل الثابت} = 1 \div 5 \text{ (عدد سنوات العمر الإنتاجي للأصل)} = 0,20$$

$$\text{أو } 100\% \div 5 = 20\%$$

$$\text{مضاعف المعدل الثابت أو القسط الثابت} = 20\% \times 2 = 40\%$$

$$\text{قسط الاهلاك} = \text{القيمة الدفترية} \times \text{مضاعف المعدل}$$

وبين الجدول التالي مصروف الاهلاك السنوي ومجمع الاهلاك كالتالي:

السنه	القيمة الدفترية	مصروف الاهلاك	مجمع الاهلاك
1	30000	$30000 \times 40\% = 12000$	12000
2	18000	$18000 \times 40\% = 7200$	19200
3	10800	$10800 \times 40\% = 4320$	23520
4	6480	$6480 \times 40\% = 2592$	26112
5	6000	-	-

وبلاحظ أن قسط الاهتلاك قد تناقص من سنة إلى أخرى. ونجد أنه في نهاية السنة الرابعة يبلغ 480 دينار وهي عبارة عن الفرق بين القيمة الدفترية 6480 - القيمة التخريبية 6000. علماً أنه بتطبيق المعادلة السابقة نجد $6480 \times 40\% = 2592$ وهذا مايزيد كثيراً عن القيمة المتبقية للأصل وفي السنة الخامسة لا يتم احتساب مصروفات الاهتلاك .

ويكون القيد كالتالي:

12000 من حـ مصروفات الاهتلاك - الآلة

120 إلى حـ مجمع الاهتلاك - الآلة

وتظهر الأرصدة في كشف الميزانية العمومية كالتالي:

الأرصدة في نهاية السنة

المسؤول	1	2	3	4
الأصول الملموسة آلات	30000	30000	30000	30000
مجمع الاهتلاك	12000	19200	23520	24000
صافي الأصول	18000	10800	6480	6000

الاهتلاك عن أجزاء من السنة وفقاً لطريقة المضاعف المتناقص:

يتم احتساب قسط الاهتلاك وفقاً لهذه الطريقة عن الفترة الزمنية التي تم استخدام الأصل فيها. وبالرجوع إلى بيانات المثال السابق، وعلى افتراض أن الأصل تم شراؤه في 2005/7/5. المطلوب تحديد قسط الاهتلاك السنوي، وإجراء القيد اليومية اللازمة.

المنة	القيمة الدفترية	مصرفات الاهتلاك	مجمع الاهتلاك
1	30000	$6000 - 12/6 \times \%40 \times 30000$	6000
2	24000	$- 2/1 \times 0,4 \times 24000 + 2/1 \times 0,4 \times 30000$ $10800 - 4800 + 6000$	16800
3	13200	$*7200 - 2640 + 4800 - 2/1 \times 0,4 \times 12300 + 4800$	24000
4	6000		

وحسب المعادلة. نجد أن قسط الاهتلاك في نهاية السنة الثالثة = 4800 + 13200 $\times 4,0/1 = 7440$ دينار. وعند إضافة هذا المبلغ إلى مجمع الاهتلاك نجد أنه يصبح 24240 وهو يزيد بمقدار 240 دينار عن قيمة الأصل - الخردة والبالغة 24000 دينار. وكذلك نطرح هذا المبلغ للزائد من قسط الاهتلاك ليصبح 7200 - 240 - 7440 .

ويكون قيد اليومية في نهاية السنة الأولى:

6000 حـ مصرفات الاهتلاك - الآلة

6000 إلى حـ مجمع الاهتلاك - آلة

وتظهر الأرصدة في كشف الميزانية العمومية كالتالي:

الأرصدة في نهاية السنة

السنوات	1	2	3
الأصول الملموسة آلات	30000	30000	30000
مجمع الاهتلاك	6000	16800	24000
صافي الأصول	24000	13200	6000

1- طريقة المخزون Inventory method:

تستخدم طريقة المخزون، والتي تسمى (نظام التقويم) في قياس وتحديد امتلاك العدد والآلات الصغيرة . ويتم إجراء جرد فعلي للعدد والآلات الصغيرة والأشياء المماثلة لها في نهاية المدة. ثم نحسب تكلفة شراء هذه الأصول خلال الفترة. والتي تضاف إلى رصيدها في بداية الفترة. ويتم احتساب قسط الاهتلاك السنوي كالتالي:

الرصيد أول المدة + تكلفة الأصول المشتراة خلال الفترة - الرصيد آخر الفترة.

مثال:

في 2004/1/1 أجرت الشركة العربية جرداً للعدد الصغيرة في نهاية الفترة المالية. وكانت تكلفتها 6000 دينار. وكانت الشركة قد اشترت خلال العام 2000 شواكيش بمقدار 2000 دينار. وعند الرجوع إلى أرصدة العدد وجدت أنها تساوي 5700 دينار . المطلوب تحديد قسط الاهتلاك، وإجراء القيد اليومية اللازمة.

$$1 - \text{قسط الاهتلاك السنوي} = 5700 + 2000 - 6000 = 1700 \text{ دينار}$$

2- القيد اليومي :

1700 من حـ مصاريف اهتلاك العدد الصغيرة

1700 إلى حـ مجمع اهتلاك العدد الصغيرة

ومن مزايا هذه الطريقة، سهولة التطبيق، وقدرتها على ملائمة الظروف السائدة، وإن كانت الأسس التي تقوم عليها هذه الطريقة لا تستند إلى المنطق في تحديد قسط الاهتلاك السنوي، واعتمادها على التقدير والحكم الشخصي في تقويم المخزون، والذي يتم قياس تكلفته على أساس للقيم السوقية . وهذا ما يخالف مبدأ التكلفة التاريخية الذي يتبع عن قياس وتحديد تكلفة الأصول الثابتة عند امتلاكها .

2- الاستبعاد والإحلال Retirement and re placement:

تستخدم طريقة الاستبعاد. في احتساب قسط الاهتلاك للأصول المتماثلة، صغيرة القيمة، كأعمدة الكهرباء وأنابيب المياه والهاتف . حيث يصعب قياس وتحديد قسط الاهتلاك لكل عامود هاتف مثلاً على حدة . وتحمل طريقة الاستبعاد تكلفة الأصل المستبعد مخصوماً منها القيمة المتبقية لهذا الأصل كمصروف اهتلاك للفترة المالية التي يتم استبعاد الأصل فيها .

الاهتلاك السنوي = تكلفة الأصل - القيمة المتبقية

مثال:

تمتلك مؤسسة الرحمة أعمدة للهاتف، بتكلفة مقدارها 40000 دينار. وقد قامت الشركة باستبعاد مجموعة من الأعمدة وبيعها كخردة بمبلغ 500 دينار. علماً أنه تكلفة امتلاك هذه الأعمدة تبلغ 1200 دينار . المطلوب تحديد قسط الاهتلاك وإجراء القيود اليومية اللازمة .

قسط الاهتلاك = تكلفة الأصل المستبعد - القيمة المتبقية

$$= 1200 - 500 = 700 \text{ دينار}$$

فيد استبعاد تكلفة الأعمدة .

700 من حَ اهتلاك - أعمدة الهاتف

700 إلى حَ الأصول - أعمدة الهاتف

وتستخدم طريقة الإحلال، كذلك في مؤسسات المرافق العامة. ويحسب الاهتلاك وفقاً لهذه الطريقة، على أساس مقدار تكلفة الأصل الجديد الذي حل محل الأصل القديم، مطروحاً منها القيمة المتبقية للأصل القديم كالتالي:

قسط الاهتلاك = تكلفة الأصل الجديد - قيمة الأصل المستبدل كخردة .

وعلى افتراض أنه في المثال السابق، تم شراء أعمدة هاتف جديدة بتكلفة قدرها 1500 دينار . احسب مقدار الاهتلاك وكذلك إجراء القيود اللازمة .

مقدار الاهتلاك = 1500 - 500 = 1000 دينار

قيد اليومية

1000 من حَ الاهتلاك - أعمدة الهاتف

1000 إلى حَ الصول - أعمدة الهاتف

وفي كلتا الطريقتين، لا يوجد مخصص للاهتلاك، وإنما يتم تنزيل قيمة الاهتلاك من تكلفة الأصل . ومن الملاحظ أن قيمة الاهتلاك تتوقف على قرار الإدارة وليس على مقدار ما يقدمه الأصل من منافع .

طريقة اهتلاك المجموعات Group and composite:

تستخدم هذه الطريقة، في احتساب الاهتلاك، عندما يكون تشابه بين مجموعة من أصول المنشأة. كمجموعة أجهزة التلغونات أو مجموعة أجهزة الخلويات في مؤسسة للاتصالات. وتسمى مثل هذه المجموعة مجموعة نوعية . أو تكون العلاقة بين الأصول علاقة وظيفية. مثل مجموعة معدات الإنشاء في شركة مقولات. وتسمى هذه المجموعة مجموعة وظيفية. ليدل على أنها أصول مختلفة في عناصرها ولكنها تؤدي وظيفة واحدة . وتستخدم معدل واحد في احتساب الاهتلاك على أساس متوسط لكل من معدل الاهتلاك والعمر الإنتاجي للمجموعة

مثال:

تمتلك الشركة الأهلية للمقاولات عدداً من الجرافات والخلاطات والحفارات وحسب ما يوضحه للجدول التالي:

الأصل	التكلفة الأصلية	القيمة المتبقية	القيمة القابلة للاهلاك	العمر المقدر	الهلاك السنوي حسب القسط الثابت
جرافات	200000	40000	160000	4	40000
خلاطات	150000	30000	120000	3	40000
حفارات	150000	50000	100000	5	20000
المجموع	500000	120000	380000		100000

الهلاك للمجموعة

$$1 - \text{معدل الهلاك السنوي للمجموعة} = \frac{\text{التكلفة للمجموعة}}{\text{القيمة القابلة للاهلاك للمجموعة}}$$

التكلفة للمجموعة

$$= \frac{1}{5} = \frac{100000}{500000} = 20\%$$

2- متوسط العمر الإنتاجي للمجموعة =

القيمة القابلة للاهلاك ÷ مجموع الهلاك حسب القسط الثابت للمجموعة

$$= \frac{100000}{380000} = 0.263 \text{ سنة}$$

$$\text{قسط الهلاك للمجموعة} = 500000 \times 20\% = 100000 \text{ دينار}$$

ويكون القيد

100000 من حَ الهلاك

100000 إلى حَ مجمع الهلاك

وسيتم اهلاك المعدات كمجموعة وظيفية، وحسب هذه الطريقة بمقدار 100000 دينار سنوياً ولكافة عناصرها ولمدة 3,8 سنة. وإذا تم استبعاد احد الأصول قبل انتهاء العمر الإنتاجي للمجموعة، فتحمل المكاسب والخسائر على مخصص الهلاك لهذه المجموعة وليس على حساب الدخل.

وإذا افترضنا أن الشركة قامت ببيع حفارات تكلفتها 45000 دينار بمبلغ 30000 دينار فيكون قيد لليومية .

يحمل مخصص الاهتلاك بمقدار الخسائر =
45000 - 30000 = 15000 دينار .

القيد اليومي

من المنكورين

15000 حَ مخصص الاهتلاك

30000 حَ النقدية

45000 إلى حَ الأصول - للمعدات

وإذا افترضنا كذلك أن الشركة، قامت ببيع الحفارات في المثال السابق بمبلغ 62000 دينار. يكون القيد كالآتي :-

تضاف للمكاسب الناتجة عن عملية البيع إلى مخصص الاهتلاك والبالغة
62000 - 45000 = 17000

القيد اليومي :

62000 من حَ للنقدي

إلى المنكورين

17000 حَ مخصص الاهتلاك

45000 حَ الأصول

وإذا تم إضافة أصل جديد للشركة فيجب احتساب معدل اهتلاك جديد يستخدم للفترة التالية.

مقارنة بين طرق الاهتلاك:

يختلف مصروف الاهتلاك تبعاً للطريقة المستخدمة في المنشأة، حيث نجد أن في طريقة القسط الثابت يكون مصروف الاهتلاك ثابتاً على مدار الحياة الإنتاجية للأصل، بينما نجده في طريقة الرصيد المتناقص يعطي أعلى مبلغ لمصروف الاستهلاك في السنة الأولى من حياة الأصل . بينما نجد أن طريقة وحدات الإنتاج تحسب مصروف الاهتلاك على أساس الوحدات المنتجة وليس على أساس الزمن كما في الطرق السابقة. ونجد كذلك أن طريقة المخزون تعتمد على القيمة السوقية وبعيدة عن مبدأ للتكلفة التاريخية. وما يجدر ذكره أن طريقة الاستبعاد والإحلال في احتساب قسط الاهتلاك تعتمد على قرار الإدارة وليس على مقدار ما يقدمه الأصل من خدمات . وإن طريقة اهتلاك المجموعات تحمل مصروف الاهتلاك على حساب مخصص الاهتلاك وليس على الدخل خلافاً للطرق الأخرى . ويقع على عاتق المنشأة اختيار الطريقة التي تتناسب معها وفقاً لأسس ومعايير مناسبة وموضوعية .

الاهتلاك والتضخم

إن احتساب تكلفة اهتلاك الأصول الثابتة وفقاً لمبدأ التكلفة الخارجية يكون موضوعياً وأكثر دقة في حالة ثبات مستوى الأسعار وعدم وجود تغيرات على مستوى الأسعار . ولكن الأسعار ليست مستقرة فهي متغيرة وتميل إلى الارتفاع وهذا ما يدفع علماء المحاسبة إلى اختراع استخدام أساس أكثر واقعية لتحديد قسط الاهتلاك وقياس الربح. ومنهم من يرى أن استخدام القيم الاستبدالية للأصول أو للقيم الاحالية كأساس لاحتساب مصروف الاهتلاك بدلاً من الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية. ومنهم من يرى كذلك أن الأرقام القياسية للأسعار يمكن أن يكون أساساً لاحتساب مصروف الاهتلاك السنوي وذلك لأن تعديل قيم الأصول التاريخية على أساس الأرقام القياسية بعكس التغيرات التي حدثت في القوة الشرائية وبالتالي يصبح كأي نفقة دفعت في الفترة المالية .

وإذا كانت الهدف من الاهتلاك هو مساعدة المشروع على استبدال أصول ثابتة بأصول جديدة حتى تستطيع المنشأة الاستمرار في أعمالها وليس استرداد تكاليف امتلاك الأصول . فإن إتباع أساس الأرقام القياسية أو القيم الاستبدالية يؤديان إلى تخفيض نسبة التضخم في الأرباح وشكل يعكس على مقدار الضرائب المستحقة على أرباح المنشأة . وعلى الرغم من المبررات السابقة فإنه لا يوجد اتفاق بين علماء المحاسبة على اتخاذ القيمة الاستبدالية أو الأرقام القياسية كأساس لاحتساب مصروف الفائدة. فكيف يمكن أن نحدد تكلفة آلة بعد 20/10 سنة مثلاً ؟.

النفاذ

يعني مصطلح النفاذ التوزيع النسبي لتكلفة المصادر الطبيعية كحقول النفط والغاز والمحاجر والمناجم والأخشاب على الوحدات المستخرجة منها . ويتميز نفاذ الموارد الطبيعية بزوال الأصل كاملاً واستبداله بمورد آخر من خلال العوامل الطبيعية. ولتحديدي قسط النفاذ السنوي لابد من قياس وتحديد قيمة المورد الطبيعي وكذلك طريقة توزيعها على سنوات عمرها الإنتاجي.

وتشمل تكلفة الموارد الطبيعية كل من تكلفة شراء الموارد وتكاليف البحث والتقيب وكذلك تكاليف الإعداد والإنتاج. وبالنسبة لتكلفة شراء الموارد فهي عبارة عن سعر شراء الموارد الموجودة والتي تم اكتشافها. المبالغ المدفوعة على التقيب والبحث.

وتعالج تكاليف البحث والتقيب في السجلات المحاسبية حسب الطريقة المتبعة في المنشأة فبعض المنشآت تحمل هذه النفقات على الدخل السنوي للفترة المالية وبعضها يرى ضرورة تسجيل النفقات في حساب الموارد الطبيعية كأصل ثابت عند اكتشاف الموارد الطبيعية. وفي حالة فشل الاكتشافات تحمل على حساب الدخل السنوي وهذا ما يسمى بطريقة الجهد المستمر. بينما يرى بعض المنشآت ضرورة اعتبار جميع النفقات التي أدت إلى اكتشافات أو لم تؤدي إلى اكتشافات

نفقات رأسمالية وهذا ماسمى بالطريقة الكلية والتي تعتبر أن الفضل يقود إلى النجاح.

بالنسبة لتكاليف العدد للإنتاج والتي تشمل تكلفة الآلات والمعدات الملموسة كتكلفة معدات استخراج الموارد المكتشفة فهي أصول ثابتة ملموسة تعالج بطرق الاستهلاك وليس بطرق التنفيذ. ولكن هناك بعض النفقات غير الملموسة في عملية الإعداد للإنتاج مثل نفقات بناء الأنفاق لدخل المناجم فهذه نفقات لها خصائص مادية ولكنها ضرورية للإنتاج ولذلك تضاف إلى تكلفة التنفيذ .

طريقة تحديد للتنفيذ:

يتم قياس وتحديد قسط التنفيذ السنوي بعد تحديد التكلفة الإجمالية للموارد الطبيعية وكذلك تقدير الاحتياطي الإجمالي للمورد الطبيعي واستخراج معدل النفاذ كالتالي:

التكلفة الإجمالية

_____ = معدل النفاذ

الاحتياطي الإجمالي

يضرب معدل النفاذ بوحدة الإنتاج المستخرجة من المصدر الطبيعي، ويتم تقدير الاحتياطي الإجمالي بالبرميل بالنسبة لحقول البترول والمتر المكعب لحقول الغاز والطن بالنسبة للأخشاب.

مثال:

في 1/1/2000 حصلت الشركة العالمية للتقيب عن النفط على حق التقيب في بنر بترولي قدر الاحتياطي الإجمالي له بـ 20 مليون برميل . والمطلوب تحديد قسط النفاذ السنوي علماً أن تكلفة البئر بلغت 10 مليون دينار وان الإنتاج في هذه السنة بلغ 11 مليون برميل .

الحل:

$$\text{معدل النفاذ} = \frac{10000000}{20000000} = 0,5 \text{ دينار / برميل}$$

$$\text{مصرفوف النفاذ السنوي} = 5,0 \times 11000000 = 55000000 \text{ دينار}$$

قيد اليومية:

5500000 من حـ مصرفوفات النفاذ

5500000 إلى حـ الأصل، بئر للبترول

ويحمل حساب الدخل بمقدار مصرفوف النفاذ. بينما تظهر قيمة الأصل في الميزانية العمومية بالصافي كالتالي:

الأصول الثابتة:

4500000 أبار بترول.

مشاكل المحاسبة على النفاذ

1- تقدير احتياطي الموارد الطبيعية:

من الممكن إجراء تعديل على الاحتياطي المقدر للموارد الطبيعية في ضوء توفر معلومات وبيانات تفيد إعادة التقدير . ويرجع تقدير كميات الموارد الطبيعية إلى الاحتمال والتخمين . والإجراء المحاسبي المتبع عند تعديل معدل النفاذ في ضوء التقديرات الجديدة يقوم على قسمة رصيد الموارد الطبيعية في أول الفترة الحالية على مقدار الاحتياطي الجديد كالتالي:

لرصيد في بداية الفترة

$$\text{معدل النفاذ} = \frac{\text{لرصيد في بداية الفترة}}{\text{لرصيد الإضافي الجديد}}$$

لرصيد الإضافي الجديد

مثال:

نفترض انه في المثال السابق إعادة الشركة للعالمية تقدير احتياطي البترول وقدرته بمبلغ 5 مليون برميل . وقد كان رصيد الاحتياطي في 2003/1/1 3 مليون برميل . لحسب معدل النفاذ وكذلك قسط النفاذ إذا كانت الكمية المستخرجة 2 مليون برميل.

الحل:

الرصيد في 2003/1/1 3000000

معدل النفاذ = $\frac{3000000}{0.6 \text{ دينار/برميل}}$

الرصيد المقدر 5000000

قسط النفاذ = $2000000 \times 0.6 = 1200000$ دينار

قيد اليومية:

1200000 من حـ مصرفات النفاذ

1200000 إلى حـ الأصول - أبار البترول

2- أرباح التصفية:

عندما يكون الهدف الوحيد للمنشأة، هو استخراج الموارد من المصدر تحت التشغيل. فانه يتم توزيع أرباح التصفية، على حملة الأسهم خلال فترة التشغيل . وكذلك توزيع رأس المال على الملاك .

مثال:

حققت الشركة العالمية والتي تقتصر نشاطها على استخراج موارد البئر السابق أرباحاً مقدارها 10 مليون دينار . وقد بلغ رأس المال المستمر في نهاية المدة بمقدار 6 مليون دينار . والمطلوب إجراء القيود اليومية اللازم علماً انه تم التوزيع على حملة الأسهم نقداً.

قيد اليومية:

من المذكورين

رأس المال 6000000

الإرباح المحتجزة 10000000

إلى حـ النقدية 16000000

الإطفاء

لا تختلف الموجودات غير الملموسة، عن الموجودات الملموسة، إلا في أنه لا يوجد وجود مادي لها. وتطفي هذه الأصول بطريقة القسط الثابت وحسب القانون المعمول به، ويجب تحميل هذه التكلفة على عدد من السنوات لا يزيد عن 40 سنة، ماعدا مصروفات التأسيس، التي تطفي على خمس سنوات، وبراءة الاختراع التي تطفي على مدار 17 عاماً . ومن الأصول غير الملموسة القابلة لتحقيق ذاتها .

- براءة الاختراع patents

- حقوق النشر copyrights

- العلامة التجارية trade marks

- مصروفات التأسيس organization costs

- الشهرة good will

وتتعرض جميع الأصول غير الملموسة للتخفيض وهو تقدير للخدمات والمنافع التي ستحصل عليها المنشأة من الأصل غير الملموس خلال فترة من الزمن. ويكون القيد المحاسبي كالتالي:

*** من حـ مصروف الإطفاء

*** إلى حـ الأصل غير الملموس .

مثال :

في 2002/1/3 اشترت مؤسسة النسيم الأصول والخصوم التالية لشركة
الأمّل بمبلغ 240000 دينار :

البيان	القيمة الدفترية	القيمة السوقية
محزون	4000	48000
أراضي	100000	120000
مباني	60000	52000
دائنون	(20000)	(20000)

المطلوب: تحديد مقدار الشهرة، وكذلك تسجيل إطفاء الشهرة كما في 12/31
2003/. علماً أن عمر الشهرة 40 سنة .

الحل:

صافي الأصول على أساس القيمة السوقية = 220000 - 20000 =
200000 دينار

شهرة المحل = تكلفة للشراء - صافي الموجودات حسب القيمة السوقية

= 240000 - 200000 = 40000 دينار

40000

قسط الإطفاء السنوي = $\frac{40000}{40}$ = 1000 دينار

ويكون قيد اليومية عند الشراء في 2003/1/1

من المذكورين

حـَـ للمحزون 48000

حـَـ الأراضي 120000

حـَـ للمباني 52000

40000	حَ الشهرة
	إلى المذكورين
240000	حَ النقدية
20000	حَ الدائتوں

ويكون قيد الإطفاء السنوي في 2003/12/31
1000 من حَ مصروفات الإطفاء
1000 إلى حَ شهرة المحل

ويحمل مصروف الإطفاء على قائمة الدخل كمصروف فترة بينما تظهر
الشهرة في كشف الميزانية العمومية في 2003/12/31 بالصافي كالتالي :-

كشف الميزانية العمومية كما هي في 12/31/

الأصول غير الملموسة
49000 شهرة المحل

الاهتلاك والسياسات المحاسبية:

تختار المنشأة الطريقة التي تراها في حساب قسط الاهتلاك السنوي . ويجب
أن يكون هناك ثبات خلال حياة الأصل الإنتاجية في احتساب القسط السنوي.
ولكن قد تحتاج المنشأة إلى تغيير طريقة الاهتلاك المستخدمة إلى طريقة أخرى من
طرق الاهتلاك كان تنتقل من طريقة معدل الإنتاج إلى طريقة القسط المتناقص
مثلاً. وحتى يحصل ذلك لابد من وجود سبب مقنع للتغيير وإن يكون هذا التغيير
مقبولاً في القانون وللد من التلاعب وبحسب الاهتلاك عند الانتقال إلى طريقة
جديدة من بداية العمر الإنتاجي للأصل وينتج عن ذلك إما زيادة في الاهتلاك أو
نقصاً فيه، وفي كلا الحالتين يكون له تأثير على الأرباح التي حققتها المنشأة في
السنوات السابقة وهذا ما يسمى بالتغيير في السياسات المحاسبية والقاعدة التي

تستخدم أنة إذا أدى التغير إلى زيادة تراكمية في الاهتلاك فإن هذه الزيادة تؤدي إلى تخفيض الأرباح المتحققة ويظهر مقدار هذا التغير في قائمة الدخل تحت بند الأثر المحاسبي لتغير في السياسة المحاسبية بعد إيجاد صافي الدخل السنوي للمنشأة عن الفترة الحالية. وإذا أدى الانتقال إلى طريقة أخرى إلى تخفيض تراكم الاهتلاك عبر السنوات السابقة فيؤدي ذلك إلى زيادة الأرباح المتحققة خلال الفترة وبالتالي يتم إظهار للقيمة في بند التغير في السياسة المحاسبية.

مثال:

في 2000/1/1 اشترت المنشأة العربية ملكية تكلفتها 20000 دينار وقدرت قيمتها كخردة بمبلغ 6000 دينار وقدر عمرها الإنتاجي بـ 10 سنوات. وقد استخدمت الشركة طريقة القسط الثابت لاحتساب الاهتلاك. وفي عام 2003 ولأسباب مقنعة غيرت الشركة طريقة الاهتلاك إلى طريقة مجموع سنوات الاستخدام بين اثر ذلك على الدخل.

السنة	قسط الاهتلاك حسب القسط الثابت	مجموع سنوات الاستخدام	الفرق
2000	$10 \div (6000 - 20000) = 14000$	$14000 \times 55/10 = 2545$	1145
2001	1400	$14000 \times 55/9 = 2290$	890
2002	1400	$14000 \times 55/8 = 2036$	636
2003	1400	$14000 \times 55/7 = 1781$	
2004	1400		
			2671

الحل:

وفي عام 2003 يكون قسط الاهتلاك حسب الطريقة الجديدة (مجموع سنوات الاستخدام) يساوي 1781 دينار تظهر في بند المصروفات العادية للمنشأة في قائمة الدخل الحالية . ويكون قيد الاهتلاك كالتالي:

1781 من حـ مصروف الاهتلاك

1781 إلى حـ للملكية

إما بالنسبة لمبلغ الزيادة في الاهلاك المتراكم نتيجة الانتقال إلى الطريقة الجديدة والبالغ 2671 ديناراً فأنه يظهر تحت بند التغير في السياسة المحاسبية في قائمة الدخل ويخصم من الدخل كالتالي:

قائمة الدخل عن عام 2003	
23000 الأرباح الصافية بعد للضريبة (10%)	
(2671) التغير في السياسة المحاسبية(الانتقال من طريقة القسط الثابت إلى مجموع سنوات الاستخدام)	
(267)	الضريبة 10%
<hr/>	
20062	صافي الدخل

ولا تحتاج هذه العملية إلى قيد محاسبي

تعديل تقديرات الاهلاك:

يبين من العمر الإنتاجي للأصول الثابتة وقيمتها المتبقية في نهاية عمرها الإنتاجي على التقديرات المستندة إلى الخبرة في اهتلاك الأصول وكذلك المعلومات المتوفرة عن هذه الأصول . وقد يحدث تغيرات على هذه التغيرات بسبب التقدم يؤدي إلى نقصان قيمتها أو ارتفاع الأسعار أو الكفاءة في التشغيل أو الصيانة مما يؤدي إلى زيادة عمرها الإنتاجي والمعالجة المحاسبية عند حدوث التعديلات هو تحميل القيمة الدفترية للأصل على الفترات الزمنية الباقية من عمر الأصل الإنتاجية بعد التعديل . ويعتبر ذلك إجراء محاسبياً عادياً لا يستدعي بيان أثره على قائمة الدخل للسنوات السابقة لأننا لم ننقل إلى طريقة أخرى من طرق الاهلاك. وبسبب أن هذا خطأ غير مقصود وهو ضرب من ضروب التخمين ولا يحتاج إلى تصحيح عن سنوات سابقة.

مثال:

في 2001/1/1 اشترت الشركة العربية آلة بمقدار 20000 دينار وقيمتها التخريدية 4600 دينار وقدر عمرها الإنتاجي 10 سنوات. وتستخدم طريقة القسط الثابت في حساب قسط الاهتلاك. وفي عام 2004 إعادة الشركة تقدير عمر الآلة ليصبح 15 سنة. المطلوب حدد قسط الاهتلاك للقديم وللجديد وبين أثره على الدخل.

الحل:

$$\text{قسط الاهتلاك للقديم} = \frac{20000 - 4600}{10} = 1540$$

وتبقى المؤسسة تحمل للدخل بهذا المبلغ حتى عام 2004 حيث يكون قسطاً جديداً يحسب كالتالي:

$$\text{العمر المتبقي من الآلة بعد مضي 4 سنوات (7 م 2004)} = 15 - 4 = 11 \text{ سنة}$$

$$\text{قسط الاهتلاك} = \frac{20000 - 4600}{11} = 1400 \text{ ديناراً}$$

ويحمل حساب الدخل لعام 2004 بمقدار 1400 ديناراً فقط كمصروف اهتلاك من الفترة المالية ويكون قيد الاهتلاك كالتالي:

$$1400 \text{ من حـ مصروف الاهتلاك}$$
$$1400 \text{ إلى حـ الآلة}$$

ولا تحتاج المنشأة إلى إجراء أي تعديلات محاسبية بسبب هذا التغير عن السنوات السابقة.

الفصل الخامس

التكاليف التي تحدث بعد

الامتلاك

أهداف الفصل

يتوقع من القارئ أن يكون ملماً بما يلي :

- التفرقة بين المصروفات الايرادية، والرأسمالية .
- التعرف إلى تكاليف التي تحدث بعد الامتلاك .
- التعرف إلى الأسباب التي تؤدي إلى رسلة المصروفات .
- المعالجة المحاسبية للنفقات الرأسمالية في حالة الإضافات.
- المعالجة المحاسبية لنفقات الصيانة، والتصليلات العادية، وغير العادية .
- قياس وتحديد تكلفة الأصول الملموسة، عند استبدالها، أو إجراء تحسينات عليها ومعالجتها محاسبياً .
- توضيح المقصود بتكاليف إعادة الترتيب والتركييب.
- المعالجة المحاسبية للنفقات الرأسمال.

الفصل الخامس

التكاليف التي تحدث بعد الامتلاك

تحتاج الأصول الثابتة بعد امتلاكها، وخلال سنوات استخدامها، إلى نفقات متعددة تختلف باختلاف الهدف من النفقة. وقد تكون هذه النفقات متكررة، وبمبلغ كبيرة. فد تكون نفقات غير متكررة، وذات قيمة كبيرة. والمشكلة التي تنشأ هي كيف يعالج المحاسبون مثل هذه النفقات. وفي سبيل التغلب على المشكلة يسترشد المحاسبون بالهدف من وراء النفقة، والقصد منها. فإذا كان الغرض هو زيادة المنافع المستقبلية للأصل، فيجب اعتبار النفقة مصروفاً رأسمالياً، وإذا كان الغرض منها المحافظة على القدرة التشغيلية للألة، فيجب اعتبار هذه النفقة مصروفاً إيرادياً. وحتى تعتبر التي تحدث بعد الامتلاك مصروفاً رأسمالياً، يجب أن تزيد من أحد العوامل التالية:

- 1- العمر الإنتاجي المقدر للأصل .
- 2- معدل إنتاجية الأصل (الوحدات الإنتاجية).
- 3- كفاءة التشغيل وجودة السلع والخدمات التي يقدمها الأصل.

وتوجد بعض الصعوبات في التفرقة بين النفقات للرأسمالية، والإيرادية. ولن جرى العرف عند بعض المنشآت، على اعتبار ما يقل من مبلغ معين كحد أدنى، للفصل بين النفقات الرأسمالية، والإيرادية، وذلك بهدف تبسيط الإجراءات، من الصعوبات التي تواجه المحاسبون في الفصل بين النفقات للرأسمالية، والإيرادية، هو كيفية المعالجة المحاسبية للأصل، والتي تكون إما كوحدة واحدة، أو أجزاء متعددة . فاستبدال أبواب السيارة في شركة نقل مثلاً يعتبر مصروفاً إيرادياً، إذا اعتبرت السيارة أصلاً متكاملًا. إما إذا كان هناك حصلاً مستقلاً لكل جزء، فلن تكلفه الأبواب تعتبر مصروفاً رأسمالياً.

ويمكن حصر النفقات التي تطرأ على الأصول الثابتة بعد امتلاكها بالأنواع التالية:

- الإضافات
- الصيانة والتصليلات
- الاستبدال والتحصينات
- إعادة التركيب والتبديل

1- الإضافات:

التكلفة الناتجة عن الإضافات، عادة تضيف طاقة، أو أصلاً جديداً للمنشاء، وقد تكون على شكل توسعات، أو امتدادات لأصل موجود. وتؤدي إلى زيادة المنفعة المتوقعة الحصول عليها ويتم قياس، وتحديد، ومعالجة مثل هذه النفقات في العادة، على أنها نفقات رأسمالية تحمل على حساب الأصل.

مثال :

تمتلك الشركة المصرية لتكنولوجيا المعلومات، مجموعة من مراكز التدريب المنتشرة في مدن مختلفة. وقد أضيفت إلى أحد المراكز جناحاً تعليمياً، بكلفة قدرها 30000 دينار، بالإضافة إلى تكاليف هدم المبنى القديم، والذي أنشئ مؤقتاً للاستخدام، بمقدار 2000 دينار. كيف يتم علاج هذه النفقات؟ علماً إن التكاليف وقعت نقداً.

الحل:

$$\text{تكلفة الإضافة} = 30000 + 2000 = 32000 \text{ دينار}$$

وتعتبر نفقة رأسمالية؛ لأنها أضفّت تحصينات، وزادت من نفقة الأصل الجديد، ويكون التقيد المحاسبي:

32000 من حـ المباني

32000 إلى حـ النقدية

2- الصيانة والتصلّيات:

تعتبر مصاريف الصيانة والتصلّيات، ضرورة للأصول الثابتة المعمرة، حتى تستطيع إن تعمل . ويصعب التفرقة بين مصروفات الصيانة، ومصروفات التصلّيات ولهذا يصبح حساباً واحداً، يضم كلا المصروفين، تجنباً لعدم الخطأ، وخلق مشاكل فنية تكون المنشأة بضئ عنها . وقد تكون مصروفات عادية، تحصل بشكل متكرر، وذات مبالغ بسيطة، وتحفظ على حالة التشغيل العادية للأصل، ولا تضيف أية قيمة ذات أهمية للأصل المستخدم، ولا تعمل كذلك على إطالة العمر الإنتاجي للأصل الثابت، والمعالجة المحاسبية لمثل هذه النفقات، اعتبارها مصروفاً إيرادياً يحمل على إيرادات للفترة الحالية.

وقد تكون نفقات رئيسية غير متكررة، وذات مبلغ كبيرة نسبياً، وتعمل على زيادة قيمة الأصل المستعمل، أو تطيل من عمره الإنتاجي المقدر، وتسمى بمثل هذه الحالات نفقات رأسمالية . وإذا أدت هذه النفقات إلى زيادة قيمة الأصل الثابت المعمر، فتكون المعالجة المحاسبية، اعتبارها نفقة رأسمالية يتم إضافتها إلى حساب الأصل المعمر . بينما إذا أدت النفقة إلى إطالة العمر الإنتاجي للأصل، فالمعالجة المحاسبية تكون بتحميلها على حساب مجمع الاهلاك للأصل، ولا تضاف إلى حساب الأصل، أي أنها تخفض من رصيد مجمع الاهلاك .

مثال:

في 2000/3/1 قامت شركة الأمل، بإجراء صيانة وتصلّيات على آلاتها كالتالي:

- 1- تركيب بولجي بمبلغ 50 دينار، وبشكل متكرر شهرياً.
- 2- تركيب ماتور بمبلغ 3000 دينار لإحدى آلاتها، أدى إلى زيادة عمر الآلة بمقدار 3 سنوات، علماً أن رصيد مجمع اهتلاك الآلات 12000 دينار.

3- عمل افر هول إلى إحدى آلاتها بمقدار 1000 دينار، أدى إلى تحسين مستوى الإنتاج للآلة.

الحل:

1- لن تركيب البولجي عملية متكررة، وذات مبالغ صغيرة نسبياً، وتعتبر مصروفاً إيرادياً تحمل على الفترة الحالية وتعالج بالتقيد التالي:

50 من حـ مصروفات - بولجي

50 إلى حـ النقدية

2- الماتور الجديد أدى إلى زيادة العمر الإنتاجي للآلة، وبذلك يكون مصروفاً رأسمالياً. ويعالج محاسبياً بتخفيض مقدار مجمع الاهتلاك، بمقدار تكلفة الماتور. ويكون التقيد المحاسبي كالتالي:

3000 من حـ مجمع الاهتلاك - آلات

3000 إلى حـ النقدية

وبهذا تم تخفيض رصيد مجمع الاهتلاك، والذي كان 12000 دينار ليصبح $12000 - 3000 = 9000$ دينار .

حـ مجمع الاهتلاك - الآلات		
3000	إلى حـ النقدية	12000
	رصيد	
	9000	رصيد دائن
		12000
12000		

3- للمصاريف التي وقعت على افر هول الآلة، ولدي إلى تحسين مستوى الإنتاج، تعتبر مصاريف رأسمالية، أدت إلى تحسين قيمة الآلة، وتعالج محاسبياً بتحميلها على تكلفة الآلة بالتقيد التالي:

1000 من حـ الآلات

1000 إلى حـ النقدية

3- الاستبدال والتحسينات:

يقصد بالاستبدال، استبدال أصل بأصل آخر مماثل له، وإحلال مكانه، بينما التحسينات تشير إلى استبدال أصول ذات كفاءة وجودة أعلى، من الأصل المستبدل. والمشكلة التي تواجه المحاسب، هي كيفية التفرقة بين الأصول التي تؤدي إلى زيادة الكفاءة والإنتاجية، وبين تلك التي تزيد من عمر الأصل للثابت المعمر. وفي حالة استبعاد المكونات الرئيسية للأصل المعمر، أو إلزالتها، أو إحلالها، أو استبدالها بأصول من نفس النوع والمكونات، أو الأجزاء، أو لها قدرات أداء متشابهة، أو استبدالها بأنواع مختلفة، ولكن لها قدرات أدائية أفضل، أي إجراء تحسينات عليها. وإذا كانت القيمة الدفترية للأصول القديمة، أو الأجزاء القديمة معروفة تكون المعالجة المحاسبية استبعاد تكلفة الأصل القديم، ومجمع اهتلاكة مع الاعتراف بأية خسارة أو ربح، ناتج عن استبدال الأصول القديمة، أو أجزاء منها (تحسينات). وتحمل الأصل بقيمة الجزء الجديد، الذي يستبدل به الجزء القديم.

مثال:

فسي 2000/6/5 قررت الشركة المتحدة، استبدال الآلة القديمة والتي بلغت قيمتها الدفترية 12000 دينار، ومجمع اهتلاكها 8000 دينار، وقيمتها كخردة بمقدار 1000 دينار، بالة حديثة قيمتها 15000 دينار، ودفعت القيمة نقداً. والمطلوب إجراء المعالجة لهذه الحالة.

قيمة الآلة القديمة = 12000 - 1000 = 11000 دينار

خسائر استبدال = 15000 - 11000 = 4000 دينار

التقيد للمحاسبي:

من المذكورين

حَـ الآلة الجديدة	15000
حَـ مجمع اهتلاك الآلة القديمة	8000
حَـ خسائر بيع الآلة القديمة	4000

إلى المذكورين

حـ الآلة القديمة 12000

حـ النقدية 15000

وفي حالة القيمة الدفترية للجزء المستبدل غير المعروفة، وكان الجزء الجديد يزيد من قيمة الأصل المستعمل بشكل أساسي، فإن المعالجة المحاسبية تكون بإضافة النفقة (المصروف) إلى حساب الأصل القديم. ويتم إجراء القيد المحاسبي التالي في حالة الدفع النقدي.

*** من حـ الأصل

*** إلى حـ النقدية

وإذا أدت المصروفات إلى إطالة العمر الإنتاجي للأصل، وكانت القيمة الدفترية غير محدودة، فإن المعالجة المحاسبية تكون بتحميل المصروف، واعتباره مصروفاً رأسمالياً على مجمع اهتلاك الأصل، وذلك بتخفيض مقدار مجمع الاهتلاك، بمقدار النفقة الرأسمالية ويثبت ذلك بالقيد المحاسبي التالي:

*** من حـ مجمع الاهتلاك - الأصل

*** إلى حـ النقدية

مثال:

في 2000/5/2، استبدلت الشركة العصرية، محركات آلات قيمتها الدفترية غير معروفة، بمحركات أخرى بلغت تكلفتها 15000 دينار. المطلوب إجراء المعالجة المحاسبية، إذا أدت هذه المحركات إلى:

• زيادة كفاءة التشغيل .

• إطالة العمر الإنتاجي لمدة 3 سنوات أخرى .

الحل:

1- إن عملية استبدال المحركات القديمة، بأخرى حديثة، أدى إلى زيادة المنافع المستقبلية للأصل بمقدار 15000 دينار، ويعتبر هذا المصروف مصروفاً رأسمالياً يحمل على حساب الأصل، بالتقيد التالي:

15000 من حـ المحركات
15000 إلى حـ النقدية

2- طالما إن عملية الاستبدال إضافة تحسينات على الأصل القديم، وأدت إلى زيادة عمره الإنتاجي، فإن للنقطة المصروفة تعتبر نفقات رأسمالية يحمل بها مجمع الاهتلاك، وبالتقيد التالي:

15000 من حـ مجمع الاهتلاك - محركات
15000 إلى حـ النقدية

ويؤدي ذلك إلى تخفيض مقدار مجمع الاهتلاك للمحركات، وبالتالي زيادة قيمتها الدفترية .

4- إعادة الترتيب والتركيب:

عبارة عن نفقات ذات منافع مستقبلية، تعود بالفائدة على المنشأة، ولا يترتب عليها إحداث أصولاً جديدة، كالإضافات، أو التحسينات مثلاً . ولكنها تقوم بالإعداد والتهيئة للاستخدام، كنقطة إعادة تشغيل وتركيب الآلات، بعد إعادة ترتيبها في موقع جديد، من زيادة الكفاءة الإنتاجية وتحسين معدلات الأداء، مما يؤدي إلى زيادة في الإنتاج، أو تخفيض في التكاليف .

وإذا كانت المصروفات المدفوعة، تؤدي إلى منافع تستمر إلى فترات محاسبية مستقلة، وذات أهمية، وكانت أصولاً ملموسة متجانسة، فيتم تحميل الأصل بالمصروفات الرأسمالية، وتضاف إلى حساب الأصل لتصبح جزءاً منه، وبالتقيد التالي:

xxx من حـ مصروفات إعادة ترتيب وتركيب الأصل

xxx إلى حـ للنقدية

إما إذا أعادت ترتيب وتركيب مجموعة أصول مختلفة ومتنوعة، فيخصص حساب أصل مستقل يسمى نفقات إعادة للترتيب والتركيب، ويتم نفاذ رصيد هذا الحساب على فترات مالية، تتراوح بين 5-8 سنوات.

وتكون المعالجة المحاسبية كالتالي:

*** من حـ إعادة ترتيب وتركيب الأصول

*** إلى حـ للنقدية

وفي نهاية السنة المالية تكون المعالجة المحاسبية كالتالي:

*** من حـ نفاذ إعادة للترتيب والتركيب

*** إلى حـ إعادة للترتيب والتركيب.

الفصل السادس

التخلص من الأصول المعمرة

المموسة

أهداف الفصل

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون الدارس قادراً على:

- المعالجة المحاسبية عند الاستغناء عن الأصل في حالة الشطب أو البيع أو المبادلة.
- المعالجة المحاسبية للأرباح والخسائر الناتجة عن عملية شطب الأصول الثابتة أو بيعها.
- تحديد الأرباح أو الخسائر الناتجة عن عملية المبادلة بأصول مختلفة.
- تحديد الأرباح أو الخسائر الناتجة عن عملية المبادلة بأصول متشابهة.
- تحديد الأرباح المعترف فيها ومعالجتها محاسبياً .
- تحديد الأرباح غير المعترف بها ومعالجتها محاسبياً .
- المعالجة المحاسبية للأصول المتبادلة في حالة عدم تحديد القيم العادلة.
- المعالجة المحاسبية للأصول المتبادلة في حالة عدم تحديد مدفوعات أو مقبوضات نقدية.
- المعالجة المحاسبية للأصول المتبادلة في حالة وجود مدفوعات أو مقبوضات نقدية.

الفصل السادس

التخلص من الأصول المعمرة المموسة

يمكن التخلص من الأصول الثابتة المعمرة والتي أصبحت غير صالحة للاستخدام بسبب التقدم أو التقدم العلمي أو إلى غيره من الأسباب عن طريق شطبها من الخدمة بدون مقابل أو بيع الأصول نقداً في الأسواق أو مبادلة الأصول بأصول أخرى مشابهة لها أو غير متشابهة . ويكون من الضروري عند الاستغناء عن الأصول حساب الاهتلاك حتى تاريخ الاستبعاد وكذلك استبعاد القيمة الدفترية من السجلات وذلك يجعل حساب مجمع الاهتلاك مدينياً بمجموع الاهتلاك حتى تاريخ التخلص من الأصل وجعل حساب الأصل دائماً بتكلفة الأصل وبالقيد المحاسبي التالي:

*** من حـ مجمع اهتلاك - الأصل

*** إلى حـ الأصل - القيمة الدفترية

وإذا استمر الأصل في العمل لفترة أكبر من العمر الإنتاجي المقدر حتى تم اهتلاكها كاملاً . فعلى المنشأة التوقف عن القيام باهتلاكات إضافية عليه أو إخراجها من السجلات حتى يتم التخلص منه فعلاً . مؤكداً على أن إجمالي الاهتلاكات المتراكمة عبر سنوات حياة الأصل الإنتاجية . يجب أن لا تزيد عن مقدار القيمة القابلة للاهتلاك . وهناك ثلاث حالات للاستغناء عن الأصول الثابتة:

Discarded

- شطب الأصل من الخدمة

Sold for cash

- البيع النقدي

Exchange for another assets

- للمبادلة بأصول أخرى

شطب الأصل من الخدمة:

يتم للتخلص من الأصل الثابت وإخراجه من العمل بقرار من إدارة المنشأة ويكون من الضروري تحميل دخل للفترة الحالية بمقدار مصروف الاهتلاك السنوي حتى تاريخ شطب الأصل طبقاً لمبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات. ويجب إقفال حساب الأصل للمشطوب ويجب إقفال حساب الأصل المشطوب وحساب مجمع الاهتلاك بالسجلات المحاسبية . وقد يترتب على ذلك وجود خسائر إذا كانت القيمة الدفترية أقل من تكلفة الأصل يحمل بها حساب الدخل عن الفترة المالية الحالية.

مثال:

في 2002/1/1 اشترت منشأة إسحق آلة بمبلغ 16000 دينار وقدر عمرها الإنتاجي بخمس سنوات وقيمتها المتبقية بمقدار 1000 دينار وتستخدم الشركة طريقة القسط الثابت لاهتلاك الآلة . وفي 2005/7/3 قررت المنشأة شطب الآلة . المطلوب بيان الإجراءات المحاسبية اللازمة.

الحل:

$$\begin{aligned} & 16000 - 1000 \\ \text{قسط الاهتلاك السنوي} &= \frac{\quad}{5} = 3000 \text{ دينار} \\ \text{مصروف الاهتلاك عن عام 2005 ولمدة 6 اشهر فقط} &= \frac{3000}{2} = 1500 \text{ دينار} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & \text{مجمع الاهتلاك عن عام 2002 + عام 2003 + عام 2004 + 6 أشهر من عام 2005} \\ &= 3000 + 3000 + 3000 + 1500 = 10500 \text{ دينار} \end{aligned}$$

القيمة الدفترية للألة = 16000 - 10500 = 5500 دينار
خسائر التخلص من الألة = القيمة الدفترية للألة = 5500 دينار

القيود المحاسبية:

- قيد تحميل مصروف الاهتلاك من 6 أشهر من عام 2005

1500 من حَ مصروف الاهتلاك

1500 إلى حَ مجمع الاهتلاك

ويتم تحميل الدخل في قائمة الدخل عن الفترة الحالية (عام 2005)

بمصروف اهتلاك الألة والبالغ 1500 دينار .

قيد شطب الألة في 2005/7/3

من المذكورين

10500 حَ مجمع الاهتلاك

5500 حَ خسائر شطب الألة

16000 إلى حَ الألة

ويترتب على ذلك إقفال كل من مجمع اهتلاك الألة وكذلك حساب الألة في

نهاية الفترة المالية .

2- التخلص من الأصول بالبيع النقدي:

يترتب على عملية التخلص من الأصول بالبيع النقدي في نهاية العمر الإنتاجي المقدر أو قبل انتهائه مكاسب أو خسائر مالية . حيث يتم مقارنة المبلغ المتحصل من عملية البيع بالقيمة الدفترية للأصل للمباع . وإذا كانت قيمة المتحصلات النقدية أكبر فيتم الاعتراف بالزيادة كأرباح متحققة وإذا كانت المتحصلات من عملية البيع أقل من القيمة الدفترية الصافية فيتم الاعتراف بالخسائر المتحققة.

مثال:

في 2002/1/1 اشترت منشأة إسحاق آلة بمبلغ 16000 دينار وقدر عمرها الإنتاجي بخمسة سنوات وقيمتها المتبقية بمقدار 1000 دينار وتستخدم الشركة طريقة القسط الثابت للاهلاك الآلة . وفي 2005/7/3 قررت المنشأة بيع الآلة بمبلغ 8000 دينار ودفعت 300 دينار عمولة بيع . المطلوب :- إجراء المعالجة المحاسبية اللازمة .

مصرف الاهتلاك من عام 2005 = 1500 دينار

مجمع اهتلاك الآلة = 10500 دينار

القيمة الدفترية (ارجع إلى حل المثال السابق) = 5500 دينار

المتحصل من عملية البيع = سعر البيع - عمولة البيع

= 8000 - 300 = 7700 دينار

ويلاحظ انه تم خصم قيمة العمولة المدفوعة من ثمن البيع لاستخدام صافي المتحصلات من البيع .

أرباح (خسائر) بيع الآلة = المتحصل من عملية البيع - القيمة الدفترية

= 7700 - 5500 = 2200 دينار

ويتم إثبات قيد اليومية التالي في 7/3

من المذكورين

10500 حـ مجمع الاهتلاك

7700 حـ النقدية

إلى المذكورين

16000 حـ الآلة

2200 حـ أرباح بيع الآلة

ولكن افترض أن الآلة تم بيعها بمبلغ 4000 دينار، وعمولة مقدارها 300

دينار. فينتج عن عملية البيع خسائر تحسب كالآتي:

المتحصلات من عملية البيع = 4000 - 300 = 3700 دينار .
 إرباح (خسائر) البيع = المتحصل النقدية - للقيمة الدفترية
 = 3700 - 5500 = 1800 دينار

ويتم تسجيل القيد المحاسبي التالي :-

من المذكورين

حَـ مجمع الامتلاك	10500
حَـ النقدية	3700
حَـ خسائر بيع الآلة	1800
إلى حَـ الآلة	16000

3- مبادلة الأصول غير النقدية:

تتطلب عملية معالجة مبادلة الأصول غير النقدية والأخذ بعين الاعتبار الربح أو الخسارة الناتجة عن المبادلة وتحديد القيمة السوقية العادلة للأصول المستلمة. ويتم قياس وتحديد الأرباح أو الخسائر الناتجة عن المبادلة بطرح القيمة الدفترية للأصل الخارج من القيمة السوقية العادلة لهذا الأصل . وإذا كانت القيمة السوقية للأصل الخارج لا يمكن تحديدها فإننا نفترض أنها تعادل القيمة السوقية للأصل المستلم (الداخل). وإذا كانت القيمة السوقية العادلة لا يمكن تحديدها ففي هذه الحالة لا يتم احتساب إرباح أو خسائر عن عملية المبادلة.

ويجب الاعتراف بالخسائر الناتجة عن تبادل الأصول غير النقدية طبقاً لسياسة الحيلة والحذر. ويتم تسجيل الأصل المستلم على أساس القيمة السوقية العادلة للأصل الخارج أو القيمة السوقية العادلة لأصل المستلم إذا كانت أكثر وضوحاً أو تحديداً عندما يغترف بالأرباح أو الخسائر. وفي حالة عدم الاعتراف بالأرباح أو الخسائر على أساس القيمة الدفترية للأصل الخارج. ولابد من الإشارة إلى أن الاستغناء عن الأصول بالمبادلة يتطلب التفرقة بين المبادلة بأصول غير متشابهة أو المبادلة بأصول متشابهة.

المبادلة بأصول غير متشابهة

عندما يتم مبادلة أصول غير متشابهة مثل سيارة بأرض أو الآلات بمباني أو حواسيب بمعدات فإن ذلك يتطلب الاعتراف بالأرباح أو الخسائر الناتجة عن المبادلة. ويتم تسجيل الأصل الجديد المستلم على أساس القيمة السوقية العادلة. ويتم قياس وتحديد الأرباح أو الخسائر الناتجة عن المبادلة بالمعادلة التالية

أرباح (خسائر) المبادلة = (القيمة السوقية للعادلة للأصل الجديد + النقدية للمقبوضة) - (القيمة الدفترية للأصل القديم + النقدية المدفوعة)

مثال:

في 2000/1/1 اشترت الشركة العربية رافعة أثقال بمبلغ 15000 دينار وعمرها الإنتاجي 6 سنوات وقيمتها المتبقية 3000 دينار. وتستخدم الشركة طريقة القسط الثابت للاهلاك الرافعة. وبعد 4 سنوات تم استبدالها بمبنى له قيمة سوقية عادلة 8000 دينار ودفعت الشركة مبلغ 2000 دينار نقداً المطلوب إثبات القيود اليومية اللازمة لعملية المبادلة.

الحل:

$$3000 - 15000$$

$$\text{قسط الاهلاك السنوي للرافعة} = \frac{3000 - 15000}{6} = 2000 \text{ دينار}$$

$$\text{مجمع الاهلاك بعد أربع سنوات} = 4 \times 2000 = 8000 \text{ دينار}$$

$$\text{القيمة الدفترية للرافعة} = 8000 - 15000 = 7000 \text{ دينار}$$

إرباح أو خسائر المبادلة = (القيمة السوقية للعادلة للأصل الجديد + النقدية للمقبوضة) - (القيمة الدفترية للأصل القديم + النقدية المدفوعة).

$$= (8000 + \text{صفر}) - (2000 + 7000)$$

$$= (1000 \text{ دينار، خسارة})$$

وتكون المعالجة المحاسبية بالقيد المحاسبي التالي:
قيد اليومية:

من المذكورين

8000 حـ مجمع الامتلاك

8000 حـ النقدية

1000 حـ خسائر بيع الآلة

إلى المذكورين

15000 حـ للرافعة

2000 حـ النقدية

ويلاحظ أن الأصل الجديد يسجل بالقيمة السوقية العادلة ويفصل كل من حساب الأصل القديم ومجمع امتلاكه بالسجلات المحاسبية . وسنتناول بالتوضيح المعالجة المحاسبية للمبادلة بأصول غير متشابهة للحالات التالية:

1- القيمة السوقية غير المحددة:

لا نستطيع احتساب أرباح أو خسائر ناتجة عن عملية المبادلة عندما تكون للقيم السوقية للأصول المستلمة أو الخارجة غير محدودة وعليه يتم تسجيل الأصل المستلم على أساس القيم الدفترية للأصل الخارج .

مثال:

في 2004/1/1، بادلت شركة خالد آلة تكلفتها 12000 دينار ومجمع امتلاكها 5000 دينار بقطعة أرض . علماً أن القيم السوقية لهذه الأصول غير معلومة.

المطلوب، إجراء القيود اليومية اللازمة .

الحل:

القيم الدفترية للآلة = 12000 - 5000 = 7000 دينار

أرباح أو خسائر المبادلة = لا يعترف بها
 قيمة الأرض (الأصل المستلم) = القيمة الدفترية للألة = 7000 دينار
 قيد اليومية:

من المذكورين	
حـ الأرض	7000
حـ مجمع اهتلاك الألة	5000
إلى حـ الألة	12000

2- وجود خسائر وعدم إعطاء نقدية:
 تسجل الأصول الدالخة على أساس للقيم السوقية العادلة لأصول الخارجة مع
 الاعتراف بالأرباح أو للخسائر للنتيجة عن عملية المبادلة.

مثال:

في 2003/5/2 بادلت شركة ثواب آلة لها قيمة عادلة 11000 دينار
 وتكلفتها 22000 دينار ومجمع اهتلاكها 6000 دينار بقطعة أرض.
 المطلوب، إجراء القيود اللازمة .

الحل:

القيمة الدفترية للألة = 22000 - 6000 = 16000 دينار
 أرباح أو خسائر المبادلة = 16000 - 11000 = (5000) دينار خسائر
 القيمة السوقية للأصل المستلم (الأرض) = القيمة السوقية للأصل الخارج
 الألة = 11000

قيد اليومية:

من المذكورين	
حـ الأرض	11000
حـ مجمع اهتلاك الألة	6000

5000 حـ خسائر المبادلة
22000 إلى حـ الآلة

3- وجود خسائر مع إعطاء نقدية:

يسمى الاعتراف بالأرباح والخسائر الناتجة عن عملية للمبادلة . ويتم التسجيل الأصل المستلم على أساس القيمة السوقية العادلة للأصل الخارج بالإضافة إلى مقدار النقدية التي تم دفعها كالتالي:

القيمة السوقية العادلة للأصل المستلم = القيمة السوقية للأصل الخارج + للنقدية المدفوعة.

مثال:

في 2002/5/2، بادلت شركة ملك سيارة قيمتها العادلة 4000 دينار وتكلفتها 12000 دينار ومجمع اهتلاكها 7000 دينار، بقطعة الأرض ودفعت مبلغ 2000 دينار نقداً.

المطلوب، إجراء القيود اللازمة .

الحل:

القيمة الدفترية للسيارة = 12000 - 7000 = 5000 دينار
أرباح أو خسائر المبادلة = 5000 - 4000 = (1000) دينار خسائر
القيمة العادلة للأرض = 2000 + 4000 = 6000 دينار .

الربح (الخسارة)	القيمة الدفترية	القيمة العادلة	النقدية المدفوعة	
(1000)	5000	4000	2000	السيارة المعطاة
		6000		الأرض المستلمة

قيّد اليوميّة:

من المذكورين	
حَـ الأرض	6000
حَـ مجمع اهتلاك السيارة	7000
حَـ خسائر المبادلة	1000
إلى مذكورين	
حَـ للسيارات	12000
حَـ للنقدية	2000

وعلى افتراض أن القيمة العادلة للسيارة كانت غير معروفة ولكن القيمة العادلة للأرض كانت محدودة وقيمتها 45000 دينار . فإن القيمة السوقية العادلة للسيارة يمكن تحديدها وذلك بطرح النقدية المدفوعة ومقدارها 2000 دينار من القيمة العادلة للأرض ومقدارها 7000 دينار . كالآتي

$$\text{القيمة العادلة للسيارة} = 4500 - 2000 = 2500 \text{ دينار}$$

$$\text{أرباح أو خسائر الفترة} = 2500 - 5000 = (2500 \text{ دينار}) \text{ خسائر.}$$

ويكون قيّد اليوميّة:

من المذكورين	
حَـ الاراض	4500
حَـ مجمع اهتلاك السيارة	7000
حَـ خسائر المبادلة	2500
إلى مذكورين	
حَـ للسيارات	12000
حَـ للنقدية	2000

4- وجود خسائر مع استلام نقدية:

عندما تكون القيمة السوقية للعادلة للأصل الخارج معروفة وتم استلام نقدية بسبب المبادلة فإن القيمة السوقية للعادلة للأصل المستلم = القيمة السوقية للأصل الخارج - النقدية المستلمة . ويتم الاعتراف بالأرباح أو للخسائر الناتجة عن عملية المبادلة.

مثال:

في 2005/6/3 بادلت شركة سارة قطعة ارض قيمتها السوقية 14000 دينار وقيمتها الدفترية في تاريخ الشراء 15000 دينار بالة حديثة واستلمت 3000 دينار نقداً.

المطلوب، إجراء القيود اللازمة

الحل:

القيمة الدفترية	القيمة العادلة	نقدية مستلمة	الربح أو الخسارة
15000	14000	3000	1000
	11000		

القيمة العادلة للألة المستلمة = 14000 - 3000 = 11000 دينار

قيّد اليومية:

من المذكورين

حَـ الألة	11000
حَـ خسائر للمبادلة	1000
حَـ النقدية	3000
إلى حَـ الأرض	15000

وافترض انه في المثال السابق أن القيمة العادلة غير معلومة ولكن القيمة السوقية العادلة للألة محدودة بمبلغ 10000 دينار.
المطلوب إجراء القيود اللازمة .

الحل:

القيمة السوقية للأصل الخارج = القيمة السوقية للأصل المستلمة + النقدية المستلمة

$$13000 = 3000 + 10000$$

أي أن القيمة السوقية للأرض = 13000 دينار .

الربح أو الخسارة	القيمة الدفترية	القيمة العادلة	نقدية مستلمة	
(2000) خسارة	15000	13000	3000	الأرض المعطاة
		10000		الألة المستلمة

قيد اليومية:

من المذكورين

10000 حَ الآلة

2000 حَ خسارة المبادلة

3000 حَ النقدية

15000 إلى حَ الأرض

5- وجود أرباح مبادلة أصول غير متشابهة:

تعتبر عملية الكسب قد تحققت ويجب الاعتراف بها عند مبادلة الأصول غير المتشابهة في حالة وجود أرباح.

مثال:

ففي 2005/6/4 بلدلت شركة ثواب حاسوب له قيمة عادلة 15000 دينار
ونكلفته 18000 دينار ومجمع اهتلاكة 8000 دينار بمبنى، ولم يترتب على عملية
المبادلة دفع أو استلام نقدية.
المطلوب: إجراء للقيود اللازمة .

الحل:

القيمة الدفترية للحاسوب = 18000 - 8000 = 10000 دينار
أرباح أو خسائر المبادلة = 15000 - 10000 = 5000 دينار أرباح
القيمة العادلة للمبنى = القيمة للعادلة للحاسوب = 15000 .

قيود اليومية:

من المذكورين

حَـ المبنى	15000
حَـ مجمع اهتلاك الحاسوب	8000

إلى مذكورين

حَـ الحاسوب	18000
حَـ أرباح المبادلة	5000

6- المبادلة باصول متشابهة:

إن المعالجة المحاسبية للمبادلة باصول متشابهة أكثر تعقيدا من المعالجة
المحاسبية للمبادلة باصول غير متشابهة . وتحسب الأرباح أو الخسائر الناتجة عن
المبادلة بنفس الطرق السابقة . وإذا ترتب على عملية المبادلة خسائر فإنه يجب
الاعتراف بها وإثباتها في السجلات المحاسبية، سواء ترتب على المبادلة مقبوضان
نقدية أو مدفوعات نقدية أو لم يترتب عليها. ويثبت الأصل للمستلم بالقيمة السوقية
العادلة وتحسب خسائر المبادلة بالفرق بين (القيمة السوقية العادلة للأصل الجديد +

النقدية المستلمة) مطروحاً منها (القيمة الدفترية للأصل الخارج + النقدية المدفوعة).

أما في حالة وجود أرباح ناتجة عن المبادلة فهناك قيوداً على هذه الأرباح عند الاعتراف بها ويجب للتمييز بين نوعين من الأرباح :

1- وجود أرباح مبادلة مع مدفوعات نقدية:

إذا تترتب على المبادلة مدفوعات نقدية من أجل الحصول على أصول متشابهة وتنشأ عن عملية المبادلة أرباح فإنه لا يتم الاعتراف بهذه الأرباح بل يتم تأجيلها ويتم معالجتها محاسبياً بتخفيض تكلفة الأصل الجديد . ويسجل في السجلات المحاسبية بمقدار الفرق بين القيمة السوقية للعادلة مطروحاً منها أرباح المبادلة . ولا تسجل أرباح المبادلة في السجلات المحاسبية .

مثال:

في 2003/1/2 بادلت شركة إسحاق آلة تكلفتها 12000 دينار ومجمع اهتلاكها 4000 دينار ودفعت 3000 دينار نقداً مقابل الحصول على آلة مشابهة لها قيمة سوقية عادلة 12000 دينار .
المطلوب: إجراء القيود اللازمة.

الحل:

الريح أو الخسارة	القيمة الدفترية	القيمة العادلة	نقدية مدفوعة	
1000	8000	9000	3000	الأرض المعطاة
		12000		الآلة المستلمة

القيمة العادلة للآلة الخارجة = للقيمة العادلة للآلة المستلمة - النقدية المدفوعة

$$12000 - 3000 = 9000 \text{ دينار}$$

أرباح المبادلة = 9000 - 8000 = 1000 دينار

ولا يتم الاعتراف بالأرباح الناتجة عن عملية المبادلة. ولكن يتم تخفيض القيمة العادلة للألة المستلمة بمقدار الأرباح الناتجة عن المبادلة. ويكون القيد المحاسبي كالتالي:

من المنكورين	
حَ الآلة المستلمة	11000 (12000-1000)
حَ مجمع امتلاك الآلة القديمة	4000
إلى منكورين	
حَ الآلة القديمة	12000
حَ النقدية	3000

ويمكن إيجاد قيمة الآلة الجديدة والتي تسجل في السجلات المحاسبية عن طريق إضافة المبلغ المدفوع إلى القيمة الدفترية للأصل القديم. وفي المثال السابق = 8000 + 3000 = 11000 دينار.

2- وجود أرباح مبادلة مع مقبوضان نقدية:

عندما يترتب على عملية المبادلة أرباح، وكانت المنشأة قد قبضت مبلغاً نقدياً، بالإضافة للأصل المستلم، فإنه يتم الاعتراف بشكل جزئي بأرباح المبادلة، وبما يتناسب مع نسبة النقدية للمقبوضة منسوبة للقيمة السوقية العادلة للأصل القديم. والجزء غير المعترف به من أرباح المبادلة يعالج كتخفيض لتكلفة الأصل الجديد. أي أن هذا النوع من المبادلة يعالج، وبحيث يكون جزء من العملية وكأنه عملية بيع والجزء الآخر كعملية مبادلة. ويفترض أن عملية الكسب قد اكتملت بالنسبة لعملية البيع، ولا تكون قد اكتسبت بالنسبة للجزء المتعلقة بالمبادلة. ويحسب للربح المعترف به حسب المعادلة التالية:

$$\text{الربح المعترف به} = \frac{\text{النقدية المقبوضة}}{\text{النقدية المقبوضة} + \text{القيمة العادلة للأصل المستلم}} \times \text{الربح الكلي}$$

وإذا لم تعطى القيمة العادلة للأصل المستلم فإنه يمكن تحديدها بطرح مبلغ النقدية المقبوضة من القيمة العادلة للأصل الخارج .

مثال:

في 2005/2/4 بادلت شركة إسحاق آلة لها قيمة عادلة مبلغ 15000 دينار وتكلفتها 11000 دينار ومجمع امتلاكها 2000 دينار بالآلة أخرى مشابهة وقبضت مبلغ 5000 دينار.

المطلوب: إجراء القيود اللازمة.

الحل:

أرباح	القيمة الدفترية	قيمة سوقية	نقدية مستلمة	
6000	9000	15000		الآلة الخارجة
			5000	الآلة المستلمة

القيمة العادلة للأصل المستلم = القيمة العادلة للأصل الخارج - النقدية المستلمة

$$10000 = 5000 - 15000 =$$

$$5000$$

$$\text{الربح المعترف به} = \frac{5000}{10000 + 5000} \times 6000 =$$

$$5000$$

$$- = 6000 \times \frac{5000}{15000} = 2000 \text{ دينار}$$

الربح غير المعترف به = 6000 - 2000 = 4000 دينار ويعالج
 كتخصيص من قيمة الأصل الجديد المستلم وتصبح تسوي 10000 - 4000 =
 6000 دينار
 قيد اليومية :

من المذكورين

6000	حَ الآلة الجديدة
2000	حَ مجمع اهتلاك الآلة القديمة
5000	حَ النقدية
11000	إلى حَ الآلة القديمة
2000	حَ أرباح المبادلة

وجود أرباح ومبادلة أصول متشابهة ولا توجد نقدية في العملية:
 أن عملية التبادل تتعلق بأصول متشابهة، وتوجد نقدية مقبوضة، أو مدفوعة.
 لذلك فإن عملية الكسب لا تعتبر مكتملة. وبذلك لا يعترف بلية أرباح. ويجعل
 حساب الأصل مدينياً بالقيمة الدفترية للأصل المعطى وليس بالقيمة العادلة .

مثال:

في 2004/5/2 بادلت شركة خالد آلة قيمتها العادلة 13000 دينار وتكلفتها
 12000 دينار ومجمع اهتلاكها 5000 دينار مقابل آلة مشابهة لها.
 المطلوب: إجراء القيود اللازمة.

الحل:

	نقدية	قيمة عادلة	القيمة الدفترية	أرباح (خسار)
الآلة المعطاة	صفر	13000	12000	1000
الآلة المستلمة				

قيمة الآلة المستلمة تسجل بالدفاتر بالقيمة الدفترية للأصل الخارج

$$= 12000 - 5000 = 7000 \text{ دينار}$$

قيّد اليومية:

من منكورين

7000 حـ الآلة الجديدة

5000 حـ مجمع اهتلاك الآلة

12000 إلى حـ الآلة للقيمة

مبادلة أصول متشابهة والقيمة العادلة غير محدودة:

عندما تكون القيمة السوقية للعادلة للأصول المتبادلة غير محدودة ويصعب تحديدها فإن الربح أو الخسائر الناتجة عن عملية المبادلة لا يمكن تحديدها كذلك وتستخدم في هذه الحالة القيمة الدفترية حيث يسجل الأصل المستلم حسب القيمة الدفترية للأصل الخارج ولا يتم الاعتراف بأية أرباح أو خسائر .

مثال:

فسي 2004/4/11 بادلت شركة إسحاق آلة قيمتها الدفترية 12000 دينار مجمع اهتلاكها 3000 دينار بالآلة أخرى مشابهة وكان من الصعب تحديد القيم السوقية العادلة.

المطلوب: إجراء القيود اللازمة.

الحل:

تكلفة امتلاك الآلة للقيمة = القيمة الدفترية + مجمع الاهتلاك

$$= 12000 + 3000 = 15000 \text{ دينار.}$$

تسجل الآلة الجديدة في السجلات المحاسبية بمقدار القيمة الدفترية للأصل الخارج ويسلوي 12000 دينار.

التقيد المحاسبي:

من منكرين

حَد الآلة الجديدة	12000
حَد مجمع اهتلاك الآلة القديمة	3000
إلى حَد الآلة القديمة	15000

الفصل السابع

الإفصاح عن الأصول الثابتة

أهداف الفصل

- يتوقع من الدارس بعد قراءة الفصل أن يكون قادراً على :
- التعرف إلى أهداف نشر التقارير المالية.
 - التعرف إلى وسائل نشر التقارير المالية.
 - بيان اثر كل من الاهتلاك، النفاذ، الإطفاء على الدخل السنوي الإفصاح عن الأصول الثابتة في قائمة الدخل.
 - بيان اثر تعديل الدخل على الإفصاح المحاسبي
 - الإفصاح عن الأصول الملموسة في الميزانية العمومية.
 - الإفصاح عن المصادر غير الطبيعية في الميزانية العمومية.
 - الإفصاح عن الأصول غير الملموسة في الميزانية العمومية.
 - توضيح المفاهيم الواردة في الفصل.

الفصل السابع

الإفصاح عن الأصول الثابتة

تهدف عملية نشر التقارير والقوائم المالية الرئيسية، إلى تزويد كل من المستثمرين، والممولين، والدائنين، وأصحاب العلاقة، بالمعلومات المفيدة، حول الموارد الاقتصادية، والالتزامات على المنشأة، من أجل اتخاذ قرارات رشيدة. وكما أن هناك حاجة ماسة لعملية الإعلام المحاسبي، تتعلق بقياس، وتحديد، وتوقيت التكتفات النقدية، وتزويد المعلومات الأساسية عن أداء المنشأة المالي والإداري. وتعتبر كل من قائمة الدخل، والميزانية العمومية، وقائمة التكتفات النقدية، العمود الفقري للإفصاح المحاسبي. فتظهر هذه القوائم كل من ترتيب العناصر للدخلة في القوائم المالية. وكذلك يتم من خلالها إجراء المقارنات بين هذه العناصر عبر سنوات مختلفة.

وتشكل عناصر الأصول الثابتة بأنواعها المختلفة، نسباً مختلفة في القوائم المالية، تبعاً لنوع المنشأة، والقطاع الاقتصادي، الذي تعمل فيه. فيكون للأصول الثابتة نقلاً مميّزاً في القطاع الصناعي لكبر من القطاع التجاري مثلاً. وتظهر أهمية هذه الأصول من خلال تبويب، وترتيب، عناصرها في القوائم المالية. بالإضافة إلى المذكرات التفسيرية، والتوضيحية، التي تبين معلومات مالية، تتعلق بطبيعة الاهتلاك على الأصول الثابتة.

وما يزيد في قوة الإفصاح المحاسبي عن الأصول الثابتة للملوسة، وغير المللوسة. الجدول الإحصائية، التي تبين تحليلاً شاملاً للأصول، والاهتلاكات عليها بصورة مختصرة، ومعبرة. وكذلك أية إيضاحات تتعلق بالضمانات على إحدى الأصول.

ويشير تقرير الإدارة، إلى المعلومات التي تؤثر على المشروع مستقبلياً، وتفيد في التنبؤ بالأحداث الهامة المستقبلية، كالطاقة الاستيعابية للأصول. والأحداث

غير المالية التي تؤثر عليها، والتصنيفات التي تحدث على طاقاتها، والتي تبين نشاطها المستقبلي.

ولعل لمعالجة مصروفات الإصلاح، والصيانة، التي تحدث على هذه الأصول، ما يستعدي ذكرها، على شكل منكرات تفسيرية، تزيد من إفصاح القوائم المالية، وتبين أثر التغيير في السياسات المحاسبية، التي تطرأ على الأصول الثابتة، وما يترتب على الانتقال من آثار على الدخل، وعلى القرارات المالية، والإدارية للمنشأة.

الإفصاح عن الأصول الثابتة في قائمة الدخل:

تهدف قائمة الدخل. إلى بيان صافي الربح أو الخسارة، خلال فترة محدودة من الزمن. وتحمل إليها جميع المصاريف التي تتكبدها المنشأة، في سبيل الحصول على إيرادات، عادة لنفس الفترة. ويتم إعدادها على شكل جدول، أو قائمة تظهر بوضوح مصدر الأرقام، لتكون ذات دلالة مالية، مع الإشارة إلى أن المبالغ السالبة توضع بين قوسين.

ولعل أهم المصروفات التي تحمل بها قائمة الدخل، والتي يعود مصادرها إلى الأصول الثابتة بأنواعها المختلفة، والتي يجب أن تفصح عنها قائمة الدخل، تلك للمصروفات التي تعود إلى المبلغ الذي يتم اقتطاعه من تكلفة الأصول الثابتة سنوياً، مقابل الحصول على إيرادات تخص الفترة المالية الحالية، والذي يسمى مصروف الاهتلاك بالنسبة للأصول الثابتة المعمرة، ومصروف التنفيذ بالنسبة للأصول الثابتة (الموارد الطبيعية)، ومصروف الإطفاء بالنسبة للأصول الثابتة غير الملموسة. ويتم الإفصاح عن هذه الأنواع من المصروفات تحت بند مصروفات التشغيل، التي تخص الفترة الحالية، من أجل مقابلة المصروفات مع إيرادات الفترة. ومن الممكن تقسيم مصروف الاهتلاك، أو التنفيذ، إلى مصروفات اهتلاك ناتجة عن أصول ثابتة وإغراض تسويقية، أو لإغراض إدارية، وهذا

مايزيد في قدرة قائمة الدخل على الإفصاح والإعلام المحاسبي. ويمكن توضيح ذلك من خلال تصوير قائمة الدخل التالية:

قائمة الدخل	
شركة إسحاق للتجارية	
عن السنة المنتهية في 2004/12/31	
إجمالي المبيعات	***
مردودات المبيعات (***)	
الخصم النقدي (***)	
صافي المبيعات	***
بضاعة 1/1 ***	
المشتريات ***	
مردودات المشتريات (***)	
الخصم المكتسب (***)	
بضاعة 12/31 ***	
تكلفة للبضاعة المباعة	***
مجمل الربح من المبيعات	***
المصروفات العمومية والإدارية	***
(يمكن أن تفصل المصروفات تسويقية، إدارية)	
مصروف للاهلاك، الإطفاء، النفاذ	***
صافي الدخل من العمليات المستمرة (النشاط الرئيسي)	***
إيرادات أخرى ***	
مصروفات أخرى ***	
فوائد مدينة ***	
صافي الدخل قبل الضريبة	***

*** ضريبة الدخل

صافي الدخل بعد الضريبة

عائد السهم.

ومن المصروفات التي تتعلق بنشاط المنشأة الرئيسي، وتعود للفترة الحالية، ويكون مصدرها الأصول الثابتة. مصروفات الصيانة، والتصليلات العادية، والتي لا تعمل على إطالة عمر الأصل للثابت، أو تحسن من كفاءة عمله. وكذلك مصروفات الاستبعاد، أو الإحلال العادية، والتي تكون ذات مبالغ صغيرة، وكذلك مصروفات إعادة الترتيب والترتيب للعادية، والتي لا يترتب عليها منافع مستقبلية ذات اثر يذكر.

وقد يتم شراء الأصول للثابتة بالدين، أو بالأقساط، وعندما تتحمل المنشأة أعباء الفوائد على الدين. ويجب أن تظهر أرصدة للفوائد المدينة والتي تخص الفترة الحالية المترتبة على امتلاك الأصول الثابتة، وغير القابلة للرسطة، في قائمة الدخل، باسم مصروفات الفوائد المدينة، في بند مصروفات أخرى.

وعند التخلص من الأصول الثابتة، بالبيع، أو الشطب، أو للمبادلة، وينشأ عن ذلك أرباح أو خسائر مكتسبة. فان الخسائر تظهر في قائمة الدخل تحت بند مصروفات أخرى، بينما تظهر الأرباح عند الاعتراف بها في قائمة الدخل تحت بند أرباح أخرى، وذلك تميزاً لها عن الأرباح أو الخسائر التي تكتسبها المنشأة من عملياتها المستمرة الناتجة عن النشاط التشغيلي العادي لها.

ومن الجدير بالذكر، أن بعض المشاكل قد تحدث في المنشأة وتؤدي إلى تعديل الدخل، ويعود السبب فيها إلى الأصول الثابتة. مثل عدم إثبات قسط اهتلاك الآلات السنوي مثلاً، أو إثباته بالسجلات بقيمة أكبر مما هو مقرر. وهنا يجب أن يشير إلى ذلك في نهاية قائمة الدخل تحت بند تعديل دخل أعوام سابقة. أو قد يتم الإصحاح عنه في قائمة الأرباح المنجزة. وكذلك عند الانتقال من طريق تم احتساب الاهتلاك عليها، إلى طريقة أخرى. حيث يترتب على ذلك اختلاف مجمع الاهتلاك،

وقسط الاهتلاك، فيجب أن يتم الإفصاح عن الأثر المحاسبي لمثل هذه العمليات في للقوائم المالية، تحت بند السياسات المحاسبية كالتالي:

قائمة الدخل

شركة إسحاق

عن السنة المنتهية في 12/31

... ما قبله

***	صافي الدخل بعد الضريبة
***	عائد أسهم
***	± الأرباح والخسائر الناتجة عن لتغير في السياسات المحاسبية (الانتقال من طريقة القسط للثابت إلى المضاعف)
***	الضريبة
***	صافي الدخل
	عائد السهم

الإفصاح عن الأصول الثابتة في الميزانية العمومية:

تصور الميزانية العمومية أوضاع المنشأة في لحظة إعدادها، وهي وصف ساكن لمركزها المالي، يتألف من جانبين. الأول تدرج فيه موجودات الشركة، والتي تسمى الأصول. والثاني جانب المطلوبات، والتي تظهر فيه التزامات الشركة تجاه الملاك، والغير، أو ما يسمى الخصوم. ويترج تحت الموجودات الأنواع المختلفة من الأصول والتي منها المتدولة، والثابتة، بالإضافة إلى الأنواع الأخرى، وما يعيننا في هذا المجال هو الأصول الثابتة بأنواعها المختلفة.

ويختلف ترتيب الأصول الثابتة في الميزانية العمومية تبعاً لنوع المنشأة. ففي المنشآت التجارية يأتي ترتيبها بعد الأصول المتدولة. بينما في المنشآت الصناعية تحتل الأصول الثابتة الترتيب الأول من عناصر الأصول، نظراً لأهميتها النسبية، واختلاف طبيعة عمل المنشآت الصناعية عن التجارية.

ولإغراض الإعلام المحاسبي، فإن الشركات الصناعية، والفنادق مثلاً، تبدأ بالأصول الثابتة، وتدرج بالترتيب حسب السيولة، إلى أن تنتهي بالأصول الأشد سيولة. بينما في المنشآت التجارية تبدأ بالأصول المتدولة ذات السيولة العالية، وتنتهي بالصول ذات السيولة الأقل. ونقتول موضوع الإقصاح عن الأصول الثابتة في الميزانية العمومية من النواحي التالية:

- الإقصاح عن الأصول الثابتة للملومة.

- الإقصاح عن الموارد الطبيعية.

- الإقصاح عن الأصول الثابتة غير الملومة.

1- الإقصاح عن الأصول الثابتة (المعمرة) الملومة:

يتم الإقصاح عن رصيد الأصول المعمرة الملومة على أساس تكلفة امتلاكها في قائمة للمركز المالي، لو على شكل إيضاحات مرافقة لها. ويظهر رصيد كل نوع رئيسي من الأصول المعمرة، والاهتلاكات المتركمة المتعلقة بها، على أساس كل نوع رئيسي على حدة، لو إجمالياً. وإذا كثرت أنواع الأصول المعمرة فيمكن أن يكتفي برصيد واحد، ويتم تفصيل ذلك بجدول مرافقة. ويتم الإقصاح كذلك عن الأصول المستخدمة لضمان القروض طويلة الأجل، أو الأصول الممتلجة لفترة طويلة. أما الأصول طويلة الأجل والتي تحتفظ بها المنشأة من أجل إعادة بيعها مستقبلاً، فتدرج مع عناصر الاستثمارات طويلة الأصل. ويتم كذلك الإقصاح عن مجمع الاهتلاك، والذي يعتبر حساباً مقابلاً لحساب الأصل في قائمة المركز المالي للمنشأة. وللشكل التالي يوضح طريقة الإقصاح عن الأصول الثابتة بالقوائم المالية.

شركة إسحاق
الميزانية العمومية

كما هي في 12/31

الأصول الثابتة	علم 2004	علم 2003
أراضي	120000	120000
مباني بالتكلفة	160000	175000
مجمع اهتلاك مباني	50000	40000
صافي المباني	110000	135000
آلات ومعدات بالتكلفة	130000	150000
مجمع اهتلاك	60000	65000
صافي آلات والمعدات	70000	85000

ولابد من الإشارة إلى الطريقة التي يتم حساب قسط الاهتلاك عليها وكذلك للتغيرات في السياسة المحاسبية كالاتقال من طريقة إلى أخرى في إيجاد قسط الاهتلاك.

إيضاح رقم 1: تستخدم المنشأة طريقة القسط للثابت في حساب اهتلاك المباني وطريقة المضاعف في احتساب اهتلاك المعدات والآلات.

البيان	2004	2003
مباني في 1/1	150000	170000
إضافات خلال العام	20000	15000
استبعاد	(10000)	(10000)
الرصيد في 12/30	160000	175000
مخصص الاهتلاك المباني		
سنوات سابقة	40000	30000

10000	10000	اهتلاك العام الحالي
40000	50000	رصيد المخصص
150000	130000	آلات ومعدات في 1/1
20000	30000	إضافات خلال العام
(12000)	(15000)	استبعاد خلال العام
158000	145000	الرصيد في 12/21
مخصص الاهتلاك الآلات والمعدات		
50000	60000	سنوات مبالغة
23000	15000	اهتلاك العام الحالي
73000	75000	رصيد المخصص في 12/31

الإفصاح عن الأصول غير الملموسة في الميزانية العمومية:

تختلف طريقة الإفصاح عن الأصول غير الملموسة في قائمة المركز المالي عن الأصول الثابتة الأخرى. ولا يستخدم حساب مقابل كمخصص للإطفاء، وإنما يتم تحميل الأصل غير الملموس بقيمة قسط الإطفاء مباشرة. ويجب أن يتم الإفصاح عن المدة التي تم فيها إطفاء الأصل غير الملموس، شريطة أن لا يتجاوز العمر القانوني، وعلى أن يتم إطفاء كامل قيمة الأصل غير الملموس. ويترج قيمة رمزية كدينار (1) للأصل غير الملموس في قائمة المركز المالي، بدلاً من إزالة الأصل من السجلات المحاسبية، ودلالة على استمرار الأصل واستخدمه في الإنتاج. ويمكن توضيح طريقة الإفصاح عن الأصول غير الملموسة بالميزانية العمومية كالتالي:

شركة إسحاق
كشف الميزانية
كما هي في 2004/12/31

الأصول غير الملموسة (ملحوظة 2)	
شهرة محل	16000
مصاريف للتأسيس	3000
<hr/>	
مجموع الأصول غير الملموسة	19000

إيضاح 2:

- أ- يتم إطفاء شهرة المحل بطريقة القسط الثابت وعلى مدار 40 سنة.
- ب- يتم إطفاء مصاريف للتأسيس بطريقة القسط الثابت وعلى مدار خمس سنوات.

الإفصاح عن الموارد الطبيعية في الميزانية العمومية:

يتم الإفصاح عن الموارد الطبيعية، في كشف الميزانية العمومية، أو قائمة المركز المالي، بـأسباع الأسلوب المستخدم للإفصاح عن الأصول الثابتة. ومن الممكن أن تظهر على شكل أرقام إجمالية يتم تفسيرها في جداول، أو إيضاحات، مرافقة للميزانية. ويمكن التمييز بين تكلفة شراء للموارد الطبيعية، وحقوق الاكتشافات، والحفر، والتنقيب، وتكلفة الإنتاج، وتبويبها كعناصر مستقلة، تحت بند تكلفة الموارد الطبيعية. ولابد أن يتم الإفصاح عن طريقة المحاسبة عن نفقات الحفر، والتنقيب، عند إعداد القوائم المالية كطريقة الجهد المثمر، أو طريقة التكلفة انكائية، ويمكن الإفصاح عن الموارد الطبيعية، في كشف الميزانية العمومية كالآتي:

شركة سارة

الميزانية العمومية كما هي في 12/31

الأصول الثابتة

موارد طبيعية غير مكتشفة	20000000 دينار
موارد طبيعية مكتشفة	10000000 دينار

12000000

5000000

مخصص النفاد

7000000 (ملحوظة رقم 3)

الرصيد الدفترى

إيضاح رقم 3: تستخدم الشركة طريقة الجهد المثمر في المحاسبة عن نفقات الحفر والتقيب. واليك الجدول التالي الذي يوضح استثمارات الشركة وناتج أعمالها للخاصة بالآبار البترول:

البيان	عام 2004	عام 2005
موارد غير مكتشفة	2000000	2000000
موارد مكتشفة بدلية للفترة	17000000	11000000
مجمع النفاد سنوات سابقة	19000000	13000000
النفاد السنوي	5000000	3000000
تم إنتاج 20 مليون برميل معدل نفاد البرميل 0,1		
رصيد الفترة في 12/31	12000000	8000000

الفصل الثامن

التحليل المالي للأصول الثابتة

أهداف الفصل

- يتوقع من القارئ بعد مروره بخبرات هذا الفصل أن يكون ملماً بما يلي:
- أن يوضح العلاقة والارتباط بين عناصر القوائم المالية.
- أن يستخدم التحليل المقارن في المنشآت والمشاريع على اختلاف أنواعها.
- أن يستخدم النسب في التحليل المالي للأصول الثابتة.
- أن يستخدم العائد على الموجودات في أغراض التحليل المالي.
- أن يحدد درجة التناسق بين الأصول وفقاً لطبيعة المنشأة الإنتاجية.
- أن يستخدم التحليل المالي ليعتبر أبناء المنشأة الاقتصادية.
- أن يحدد البيانات والمعلومات اللازمة لعملية التحليل المالي.

الفصل الثامن

التحليل المالي للأصول الثابتة

يعتبر التحليل المالي دراسة تفصيلية للبيانات التالية والعلاقة بينها، وتفسير الأسباب، التي أدت إلى ظهور البيانات، وإثارة الأسئلة حول دلالات الأرقام والكميات، مما يساعد في تحديد نقاط القوة والضعف في سياسة المشروع المالية، ومحاولة وضع الخطط العلاجية والوقائية، والحصول على المعلومات لتقييم أداء المؤسسة، واتخاذ القرارات. فهو محاولة لتفسير القوائم المالية، وفقاً لقواعد محددة، ولإغراض تقييم قرار، أو تقييم أداء المنشأة، و أنشطتها المتنوعة، أو تقييم فرصة استثمارية، أو تقرير منح قرض، أو تقييم المنشأة والحكم على استمرارها في العمل، أو دراسة أسباب تعثرها، أو تصفيتها، أو تعديل نشاطها.

وبوضوح التحليل المالي للعلاقة، والارتباط بين عناصر القوائم المالية، والتغيرات التي تحدث على مكوناتها من فترة زمنية إلى أخرى، والتي تساعد كل من الملاك والإدارة، والمستثمرين، والعملاء، والبنوك، والدائنون، وأصحاب العلاقة، وكافة الفئات المستفيدة من هذا التحليل، في اتخاذ قرارات رشيدة مدروسة، وذات دلالة اقتصادية.

وعلى الرغم من تعدد أنواع التحليل المالي، واختلاف الجهات التي تقوم به، والفترة الزمنية التي تعطى التحليل، وكذلك المدى الذي يغطيه التحليل، إلا أنها تحتاج إلى معلومات دقيقة، وملائمة وشاملة، وقابلة للمقارنة، وذات درجة عالية من الموثوقية، ويمكن الاعتماد عليها في دراسة سلوك العناصر المالية عبر الزمن، وبحيث يمكن للتنبؤ بهذا السلوك مستقبلاً. وما يهمنا في هذا الفصل هو دراسة التحليل المالي لعناصر الأصول الثابتة، وما يرتبط بها من نسب مالية ذات دلالة، واثّر على هذه الأصول.

التحليل المالي المقارن للأصول الثابتة:

يستخدم التحليل المالي المقارن في المنشآت، والمشاريع على اختلاف أنواعها، حيث يتم مقارنة ميزانيات عمومية لنفي المنشأة، وقوائم الدخل المرتبطة بالفترة الزمنية لهذه الميزانيات، وبحيث لا يقل عددها عن اثنين لكل من الميزانيات العمومية، أو قوائم الدخل. وقد تكون هذه القوائم متتالية، أو غير متتالية، وقد تكون تاريخية، أو تكون قوائم تاريخية تقارن مع قوائم معيارية. والتحليل المقارن يقوم على استخراج التغيرات التي تطرأ على كل بند، أو مجموعة من البنود في تاريخين مختلفين. وقد ينسب كل بند من بنود الميزانية العمومية إلى مجموع القائمة، واعتبار المجموع يساوي 100%، ثم يتم مقارنة كل نسبة في إحدى القوائم، مع نفس البند في القائمة الثانية. وقد يكون التحليل المالي عمودياً، أو على شكل دراسة لتجاه النسب أي تحليلاً أفقياً، وإذا كانت القائمة المالية قائمة دخل فإنه ينسب كل عنصر فيها إلى صافي المبيعات، وضرب الناتج في 100% ليكون مجموع القائمة سيكون 100%.

مثال:

إليك الميزانية العمومية لشركة إسحاق.

شركة إسحاق التجارية

قائمة المركز المالي

عن السنة المنتهية في 12/31

البيان	2004	2003	البيان	2004	2003
أصول ثابتة			حقوق المساهمين		
أراضي	10000	11000	أسهم عادية	25000	25000
مباني	20000	20000	أرباح مخيرة	5000	4000
مخصص اهتلاك	4000	3000			

صافي المبانى	1600	17000	مطلوبات	
			طويلة الأجل	20000
آلات	30000	30000	مطلوبات	
			قصيرة الأجل	19000
مخصص اهتلاك	17000	14000		
صافي الآلات	13000	16000		
مجموع أصول الثابتة	60000	61000		
مجمع اهتلاك				
الأصول الثابتة	21000	17000		
صافي الأصول الثابتة	39000	44000		
أصول متدولة	30000	27000		
	69000	71000	69000	71000

المطلوب:

إجراء التحليل المقارن لميزانية شركة إسحق.

جدول رقم 1

شركة إسحق

قوائم الميزانية ذات المجاميع الموحدة

المعدة في نهاية أعوام 2004 / 2003 بالنسبة المئوية

البيان	2004	2003	البيان	2004	2003
حقوق المساهمين					
أراضي	4,14	9,15	أسهم عادية	2,36	2,35
مبانى	1,2829		أرباح مخبرة	2,7	6,5

		مجمع اهتلاك	
		مباني	2،46
مطلوبات طويلة		صافي المباني	23 9،23
		الأجل	29 2،35
مطلوبات قصيرة		آلات	5،43 2،42
24	6،27	الأجل	
		مجمع اهتلاك	6،24 7،19
		صافي الآلات	9،18 5،22
		مجموع الأصول	
		الثابتة	87 9،85
		مجمع اهتلاك	4،30 9،23
		صافي أصول	
		الثابتة	6،56 62
		أصول متداولة	4،43 38
		مجموع	
الموجودات		100% 100%	مجموع 100% 100%
		المطلوبات	

لقد هيّئت الموجودات الثابتة من 62% عام 2002، لى 6،56 عام 2003. وحيث إن الشركة موضوع للدراسة شركة صناعية، وتشكل الموجودات الثابتة أهمية نسبية أكبر من الموجودات المتداولة. وقد ساهم اهتلاك الأصول الثابتة في إحداث هذا التغير، مما يدل على أن نسبة الاهتلاك المبنوي، تفوق نسبة ما يتم اضافته من منافع خلال الفترة الحالية. وعند دراسة بنود الأصول الثابتة على انفراد، نجد أن اهتلاك للمباني قد زاد بنسبة 2% عن عام 2002، ونجد كذلك أن اهتلاك الآلات زاد بنسبة 9،4% عن عام 2002، ويشكل ما نسبته 6،24% عام،

2003 وهذا يعني إن الشركة تحتاج إلى تجديد جزءاً من مجوداتها الثابتة، وعلى الأخص الآلات وفي الأجل القريب.

وبلاحظ إن سيولة الشركة قد زادت بنسبة 4,5% عن عام 2002. وهذا ما يشير إلى التأثير السليبي للأرباح؛ لأن الأصول الثابتة هي الأصول المولدة للأرباح خلاصة في الشركات الصناعية. ونجد إن المنشأة قد خفضت من اعتمادها على المطلوبات طويلة الأجل بنسبة 6، 2%، بينما يزداد في الاعتماد على المطلوبات قصيرة الأجل بنسبة 3، 6% وهذا مساهم في إضعاف للتأثير السليبي للانخفاض في الأصول الثابتة، والمولدة للأرباح. وعليه لابد من دراسة أوضاع الأصول الثابتة على الطبيعية، ومعرفة مدى ضرورة تجديد الآلات، ومتى يتم ذلك. وكذلك نخص سياسة الشركة التمويلية، وإدارة مواردها. وزيادة في التوضيح لا بد من مقارنة نتائج أعمال المنشأة، عن الفترة المالية، التي تم مقارنة القوائم المالية عنها، كالتالي:

شركة إسحق

قوائم الدخل عن المدة المنتهية في 2003-2004

البيان	2004	2003
صافي المبيعات	20000	20000
تكلفة المبيعات	9000	80000
إجمالي الربح التشغيلي	1100	12000
مصروف إدارية		
وعومية	(3000)	(3000)
مصروف اهتلاك	(3000)	(1500)
صافي الربح التشغيلي		
قبل القوائد والضرائب	5000	7500
مصروفات أخرى	(1000)	(500)
صافي الربح		

7000	4000	فيل الضرائب
(1400)	(800)	ضريبة 20%
5600	3200	صافي الربح

جدول رقم 2

شركة إسحاق قوائم الدخل الموحدة المقارنة عن علمي 2003 - 2004

2003	2004	البيان
%100	%100	المبيعات
%40	%45	تكلفة المبيعات
%60	%55	إجمالي الربح التشغيلي
%15	%15	مصاريف إدارية وعمومية
%5،7	%15	مصروفات الاهتلاك
		صافي الربح قبل الفوائد
%5،37	%25	والضرائب
%5،2	%5	مصروفات أخرى
%35	%20	صافي الربح قبل الضرائب
%7	%4	ضريبة (20 %)
%28	%16	صافي الربح

لقد زادت الأهمية النسبية لمصاريف الاهتلاك من 7، 5% عام 2003، إلى 15% لعام 2004 ولقد أدى ذلك إلى انخفاض نسبة الربح قبل الفوائد والضرائب من 5،37% عام 2003، إلى 25% عام 2004، وهذا ما يفسر ضرورة دراسة سلوك عنصر الاهتلاك، وتجديد الآلات التي تساهم في توليد الأرباح. وبلاحظ كذلك زيادة المصروفات الأخرى من 5،2%، إلى 5%، دلالة على ارتفاع نسبة الفوائد، وزيادة مصاريف التمويل.

شركة إسحاق

قائمة التغير في المركز المالي خلال الفترة 31/12/2003 - 31/12/2004

البيان	التغير	البيان	التغير
إجمالي الأصول الثابتة	(1000)	أرباح	1000
مجمع الاهتلاك	4000	التزامات طويلة	
		الأجل (5000)	
الأصول المتدولة	3000	التزامات قصيرة	
		الأجل	2000
مصادر الأموال			
النقص في الأصول الثابتة	1000		
زيادة مجمع الاهتلاك	4000		
زيادة الأرباح المحتجزة	1000		
زيادة للمطلوبات قصيرة الأجل	2000		
<hr/>			
	800		
الاستخدامات			
زيادة الأصول المتدولة	3000		
نقص المطلوبات طويلة الأجل	5000		
<hr/>			
	8000		

وبلاحظ إن النقدية التي تم الحصول عليها، والنتيجة عن بيع أراضي بمقدار 1000 دينار، وعن الاقتراض قصير الأجل، والبالغ 2000 دينار، بالإضافة إلى النقدية المتأتية من الأرباح المحتجزة، وزيادة مجمع الاهتلاك. وقد صرفت في سداد القروض طويلة الأجل والبالغة 5000 دينار، بالإضافة إلى استثمار مبلغ 3000 دينار في الأصول المتدولة.

طريقة نسب الميزانية إلى المبيعات:

تعتبر هذه الطريقة، إن هناك علاقة جوهرية بين المبيعات، وعناصر الميزانية. وإن زيادة في المبيعات تتطلب زيادة في الإنتاج والذي يتطلب زيادة في رأس المال، وإن عناصر الأصول المتدولة، والمطلوبات المتدولة تتأثر بشكل مباشر بهذه الزيادة. ولكن نجد أن الموجودات الثابتة تتأثر بصورة غير مباشرة؛ نتيجة للتغير في المبيعات. وللزيادة التي قد تحصل في المبيعات، يمكن أن تستوعبها المنشأة عن طريق الطاقة الزائدة إذا توفرت. ولكن إذا كانت المنشأة تعمل بكامل طاقتها، فإن المنشأة تحتاج إلى استثمارات رأسمالية، وتوسعات في الأصول الثابتة، وعند العودة إلى ميزانية شركة إسحاق عن عام، 2004 ونسبتها إلى المبيعات نجد أن:

جدول رقم 3

شركة إسحاق

الميزانية العمومية كما هي في 31/12/2004 منسوبة إلى مبيعات 2004

النسبة	البيان	النسبة	البيان
5,9	مطلوبات قصيرة الأجل		أصول ثابتة
*	قروض طويلة الأجل	5	أراضي
*	أسهم عامة	8	مباني بالصافي
*	أرباح	5,6	آلات بالصافي
		15	أصول متدولة
5,9	إجمالي للمطلوبات	5,34	إجمالي الموجودات

(* عناصر في الميزانية لا تتغير مباشرة مع المبيعات.)

وعلى افتراض إن المنشأة تريد رفع مبيعاتها إلى 30000 دينار، وأنها تمول احتياجاتها بنسبة 50% من الدين، و50% من الملكية. وتعمل بكامل طاقتها الإنتاجية. نجد أن:

$$1- \text{الزيادة في المبيعات} = 30000 - 20000 = 10000 \text{ دينار}$$

$$2- 34,5\% - 9,5\% = 25\%$$

نجد إن كل 100 دينار من المبيعات = تتطلب زيادة في الأصول بمقدار 34.5 دينار، ويتم تمويل 9.5 دينار عن طريق الالتزامات قصيرة الأجل. ولكن مستحتاج المنشأة إلى $10000 \times 25\% = 2500$ دينار، لتمويل الزيادة في المبيعات. وستحصل المنشأة حسب سياستها التمويلية إلى $2500 \times 50\% = 1250$ دينار، عن طريقة الأسهم العادية، والأرباح المحتجزة وكما أنها ستقوم بالافتراض بمقدار $2500 \times 50\% = 1250$ دينار، قروضاً طويلة الأجل لشراء أصولاً ثابتة من أجل زيادة الطاقة الإنتاجية، ومواجهة التوسعات.

التحليل المالي للأصول الثابتة باستخدام النسب:

يوجد العديد من النسب، التي تستعمل في قياس، وتحديد مشاكل المنشأة. وسيتم التركيز في هذا المجال على للنسب الأكثر شيوعاً، والتي لها ارتباط مباشر، أو غير مباشر مع الأصول الثابتة، ويمكن تحديدها كالتالي:

1- معدل دوران الموجودات الثابتة Fixed assets turnover:

يحسب معدل دوران الموجودات الثابتة، بنسبة المبيعات إلى الموجودات الثابتة الإجمالية. ويقاس المعدل درجة الكفاءة في استغلال الموجودات الثابتة في الإنتاج. وكلما ارتفع المعدل دل على قدرة المنشأة في استغلال الطاقة الإنتاجية في أصولها الثابتة، وإذا كان المعدل منخفضاً دل على وجود طاقة معطلة، وزائدة، أو تكس للمخزون بالمستودعات. ومن الأفضل استعمال الموجودات الثابتة بتكلفة امتلاكها، وقبل والاهتلاكات لإيجاد المعدل، وهذا ما يعطي نتائج أفضل، وأكثر دقة

عنها في حالة خصم والأهتلاكات من تكلفة الامتلاك. وبالعودة إلى ميزانية شركة إسحاق لعام 2004 نجد إن:

$$\begin{aligned} & \text{المبيعات} \\ & \text{معدل دورات الموجودات الثابتة} = \frac{\text{إجمالي الموجودات الثابتة}}{20000} \\ & = \frac{60000}{20000} = 33.3\% \end{aligned}$$

وبافتراض إن وسط الصناعة لمثل هذه المنشأة، هو مرة واحدة فإن ذلك يدل على تنني المعدل، وبالتالي عدم كفاءة المنشأة في إدارة أصولها الثابتة بكفاءة لتوليد حجم المبيعات. وإن هناك طاقة معطلة زائدة تحتاج إلى استغلال، وقد يكون المخزون السلعي مكتسباً في مخازن المنشأة، ومن النسب المفيدة عند حساب معدل دورات الأصول الثابتة، إيجاد النسبة التي يشكلها كل عنصر من عناصر الأصول الثابتة بالنسبة للأصول الثابتة وكتالتي:

$$\begin{aligned} & \text{إجمالي المباني} \\ & \text{معدل المباني} = \frac{\text{إجمالي الموجودات الثابتة}}{\text{إجمالي الآلات}} \\ & \text{معدل الآلات} = \frac{\text{إجمالي الأصول الثابتة}}{\text{إجمالي السيارات}} \\ & \text{معدل السيارات} = \frac{\text{إجمالي الأصول الثابتة}}{\text{إجمالي الأصول الثابتة}} \end{aligned}$$

وتقيد مثل هذه النسب الفرعية إلى إيجاد الأهمية النسبية التي يشكلها كل عنصر من عناصر الأصول الثابتة، ومن المعبر كذلك مقارنة هذه النسب الفرعية مع مثيلاتها في المنشأة المشابهة لها.

2- معدل دوران إجمالي الموجودات Total assets turnover:

ويحسب بنسبة المبيعات إلى إجمالي الموجودات الثابتة بما فيها الأصول الثابتة، ومن الأفضل أن تكون بالشكل الإجمالي، وقبل والاحتكاكات. ويقاس المعدل قدرة الأصول، أو كافة موارد المنشأة على الإنتاج، وبالتالي يعكس قدرة المنشأة في استقلال كامل مواردها المتاحة. وإذا كان المعدل مرتفعاً دل على كفاءة، وقدرة المنشأة في استغلال مواردها، وكلما انخفض المعدل فإن ذلك دليل على عدم قدرة المنشأة بإنتاج حجم المبيعات، الذي يتناسب مع أصولها، وبالتالي إتباع سياسة تؤدي إلى زيادة المبيعات، أو التخص من بعض الأصول. وبالرجوع إلى ميزانية شركة إسحاق لعام 2004 نجد أن:

$$\begin{aligned} & \text{المبيعات} \\ & \text{معدل دورات إجمالي الموجودات} = \frac{\text{إجمالي المبيعات}}{20000} \\ & = \frac{0,29 \text{ مرة}}{69000} \end{aligned}$$

وعلى افتراض أن وسط الصناعة لمثل هذه المنشأة هو مرة واحدة، فإن ذلك يعني تنسي معدل الدورات لإجمالي الموجودات في المنشأة محل الدراسة. وهذا دليل على عدم قدرة إدارة المنشأة في إدارة مواردها، لتوليد حجم أكبر من المبيعات. وننصحها باستغلال الطاقة الإنتاجية بالكامل المتوفرة لديها، أو التخص من بعض أصولها.

3- نسبة الديون إلى إجمالي الموجودات :Debt to total assets

تحسب هذه النسبة بقسمة إجمالي الديون (قصيرة الأجل وطويلة الأجل)، إلى إجمالي الموجودات بما فيها الموجودات الثابتة، وقبل والامتلاكات، وذلك لزيادة فعالية المقياس. وتقاس النسبة مدى اعتماد المنشأة على الغير في تمويل أعمالها. وإذا كانت النسبة عالية، فإن خطر التمويل عالي، وبالتالي سترتفع تكاليف التمويل الخارجية مستقبلاً عند حاجتها إلى تمويل جديد. وإذا كانت النسبة منخفضة يعني ذلك إن المنشأة لا تستغل قدرتها على الاقتراض، وبالتالي تحرم المالكين من فوائد التمويل الخارجي. وبالرجوع إلى ميزانية شركة إسحاق لعام 2004 نجد إن:

$$\begin{aligned} & \text{إجمالي الديون} \\ & \text{نسبة الديون إلى إجمالي الموجودات} = \frac{\text{إجمالي الموجودات}}{\text{إجمالي الديون}} \\ & 39000 \\ & = \frac{39000}{69000} = 56,5\% \end{aligned}$$

وبافتراض إن وسط الصناعة = 35% نجد أن نسبة الديون إلى إجمالي الموجودات مرتفعة، وبالتالي ستتعرض المنشأة إلى خطر التمويل الخارج، وارتفاع سعر الفائدة على الديون عند حاجتها للاقتراض، وبشروط قد لا تكون مناسبة.

4- العائد على الموجودات :Return on Assets

بحسب العائد على الموجودات بنسبة صافي الربح، إلى إجمالي الأصول بما فيها الأصول الثابتة، وقبل الامتلاك، حتى تعكس التكلفة التاريخية الفعلية لاستثماراتها. ولهذا تضاف قيمة الامتلاك إلى صافي الربح عند إيجاد النسبة كالتالي:

صافي الربح + الاهتلاك المنوي

العائد على الموجودات =

إجمالي الأصول (الموجودات)

وارتفاع النسبة تدل على قدرة المنشأة في استثمار، وتشغيل مولدها المتاحة. وتكفي النسبة دلالة على ضعف إنتاجية الشركة، وقدرتها على الاستثمار. وبالرجوع إلى ميزانية شركة إسحاق لعام 2004 نجد أن:

$$300 + 3200$$

العائد على الموجودات = 9% =

$$69000$$

ويافتراض أن وسط الصناعة = 15% فإن ذلك يدل على ضعف في سياسة المنشأة الاستثمارية. وتحتاج المنشأة إلى وضع السياسات، والخطط الإنتاجية البديلة.

5- العائد على الملكية:

تُحسب بنسبة صافي الأرباح على حقوق لمساهمين، ويقاس العائد الذي المساهمون في توظيف أموالهم في المنشأة، وارتفاع النسبة تدل على كفاءة قرارات الاستثمار، والتشغيل، وكما تدل على اعتماد الشركة في تمويل استثماراتها بالدين، ويمكن حسابه بالطريقة التالية :

العائد على الموجودات

العائد على الملكية =

1 - نسبة الدين إلى الموجودات

وبالرجوع إلى النسب السابقة نجد أن:

9%

العائد على الملكية =

1 - 56,5%

9%

= 20,6%

43,5%

وبافتراض أن وسط الصناعة = 17%. وبالمقارنة مع وسط الصناعة نجد أن المنشأة حققت عائداً أعلى على استثماراتها.

6- العائد على الاستثمار Return on investment:

يُحسب للعائد على الاستثمار بضرب نسبة هامش الربح في معدل دورات الأصول. وتكمن قوة هذا المقياس بأنه يتألف من نسبتين، هما نسبة هامش الربح التشغيلي، ونسبة معدل دورات الأصول. ويعود الفضل في تطوير هذا المؤشر إلى شركة دو بونت، والشكل التالي يوضح مخطط دو بونت للعائد على الاستثمار:

العائد على الاستثمار ROI	
نسبة دورات إجمالي الموجودات × نسبة هامش الربح	
الأرباح ÷ المبيعات	المبيعات ÷ إجمالي الموجودات
هامش الربح	إجمالي الموجودات
= المبيعات - تكلفة المبيعات	= المتداولة + الثابتة

وانخفاض نسبة للعائد على الاستثمار، تعود إلى تنكبي نسبة هامش الربح، أو تنكبي معدل دورات الموجودات، أو إلى تنكبي كلا العاملين. وإذا كانت نسبة هامش الربح متدنية، فيعود ذلك إلى تنكبي انخفاض المبيعات، أو ارتفاع التكاليف. وإذا كان معدل الدورات منخفضاً، فيعود ذلك إلى تنكبي المبيعات، أو إلى وجود مواد مخزنة، أو إلى أصول غير مستغلة، وفائضة عن الحاجة. وبالرجوع إلى بيانات شركة إسحاق لعام 2001 نجد أن:

$$\%7 = \frac{20000}{69000} \times \frac{5000}{20000} = \text{ROI}$$

وبافتراض أن وسط الصناعة = 8% فتعتبر مثل هذه النسبة، نسبة مرضية ولكن نحتاج إلى تحسين.

7- نسبة التناسق بين الأصول:

وتحسب نسبة للتناسق بين الأصول بنسبة الأصول الثابتة، إلى الأصول المتدولة أو العكس. وتهدف إلى التعرف على معدل كل نوع من هذه الأصول مقارنة مع النوع الآخر وهي تعتبر في اكتشاف درجة الخلل، أو للتناسق وفقاً لطبيعة المنشأة الإنتاجية. وتحسب كالتالي:

$$\text{نسبة التناسق} = \frac{\text{الأصول الثابتة}}{\text{الأصول المتدولة}} = \frac{60000}{30000} = 2 \text{ مرة}$$

أي إن الاستثمار في الأصول الثابتة يقدر بضعف الاستثمار في الأصول المتدولة، وتكون مثل هذه النسبة مقبولة في المنشآت الصناعية، التي تعتمد في الإنتاج على الأصول الثابتة، بينما في المنشآت تشكل الأصول المتدولة نسبة أعلى من الأصول الثابتة.

8- نمية الالتزامات طويلة الأجل إلى الأصول الثابتة:

وتحسب هذه النسبة بقسمة الالتزامات طويلة الأجل على الأصول الثابتة، أو العكس. وتقيس النسبة قدرة الأصول الثابتة (وخاصة إن الفروض عادة ما تعطي برهن الأصول الثابتة)، على سداد الالتزامات طويلة الأجل في حالة عجز المشروع عن سداد القرض.

وعندما يكون المعدل أو النسبة أعلى لمصالح الأصول الثابتة، فأنه يتوفر هامش أمان أكبر وبالتالي تعطي لاطمئنان لمقرضين على استثماراتهم. وبالرجوع إلى بيانات شركة إسحق لعام 2004 نجد إن:

39000

$$\text{نسبة الالتزامات طويلة الأجل} = \frac{\text{39000}}{\text{20000}} = 1,95 \text{ مرة}$$

ونجد من ذلك إن هناك هامش أمان للمقرضين حيث إن قيمة الأصول الثابتة في المنشأة تفوق بكثير قيمة الالتزامات طويلة الأجل، وبالتالي تعطي النسبة أماناً للموظفين.

الفصل التاسع

قياس الأصول في فترات التضخم

أهداف الفصل

يتوقع أن يحقق الفصل الأهداف التالية:

- أسس بناء الأرقام القياسية لمستوى الأسعار.
- توضيح العلاقة بين القوة الشرائية والتغيرات في الأسعار.
- بيان أسس تعديل القوائم المالية.
- تصنيف البنود في القوائم المالية إلى بنود نقدية وغير نقدية.
- تحديد مكاسب (خسائر) المستوى العام للأسعار للبنود النقدية.
- تحديد مكاسب (خسائر) الحيافة للبنود غير النقدية.
- تعديل القوائم المالية حسب التغيرات في الأسعار وفقاً للمستوى العام للأسعار.
- تعديل القوائم المالية وفقاً لمدخل التكلفة الجارية
- توضيح الفرق بين مدخل التكلفة الجارية ومدخل التكلفة الجارية عند إجراء عملية التعديل.

الفصل التاسع

قياس الأصول في فترات التضخم

محاسبة التغيرات في المستوى العام للأسعار

تعتمد محاسبة التكاليف التاريخية على فرض ثبات قيمة وحدة القياس النقدي أي إنها تفترض ثبات أسعار السلع والخدمات عبر الفترات المحاسبية. وهذا مخالف للواقع، مما يجعل البيانات المحاسبية غير موثوق بها لاتخاذ القرارات، وحتى يكن التخلص من ذلك لابد من توحيد وحدة القياس من خلال إعداد بيانات محاسبية معبر عنها بوحدات نقدية لها نفس القوة الشرائية. وهو ما يعرف بمحاسبة المستوى العام للأسعار وأحياناً ما يسمى بمحاسبة القوة الشرائية الجارية. وسندرس أسس الأرقام القياسية للأسعار وأسس التعديل لتحويل التكاليف التاريخية إلى محاسبة المستوى العام للأسعار.

أسس الأرقام القياسية للأسعار

- 1- محاسبة المستوى العام للأسعار هي محاسبة للتكاليف التاريخية معدلة وفقاً لتغيرات المستوى العام للأسعار أي تقديم للتقارير المالية للتقديرية مقاسة ببياناتها بوحدات نقدية ذات قوة شرائية علمة.
- 2- يتم قياس التغيرات في القوة الشرائية للعلمة أو للتغيرات في الأسعار بواسطة الأرقام القياسية. وهي عبارة عن نسبة بين معبرين (السعر الحالي منسوباً إلى سعر سنة الأساس)
- 3- توجد علاقة عكسية بين التغيرات في الأسعار والتغيرات في القوة الشرائية لوحدة القياس النقدي.

مثال:

سلعة × كان سعرها في بداية عام 2001 يساوي 200 دينار وارتفع في نهاية العام إلى 600 دينار. فيكون الرقم القياسي لسعر السلعة = $200 / 600 \times 100\%$ أي ارتفع سعرها بمقدار 3 أضعاف. أي ارتفع من 100% إلى 300%.

$$100$$

القوة الشرائية للنقد = $\frac{100}{300} = 0,33$ دينار

$$300$$

أي أن القوة الشرائية انخفضت من 1 دينار إلى 33 قرش.

4- تحسب الأرقام القياسية للأسعار وفقاً لعدة طرق وتؤدي إلى نتائج مختلفة ولكنها مقاربة. والسبب في الاختلاف هو التحويل للكمي لقياس التغيرات السعرية (الثلث = السعر × الكمية).

من الطرق:

1- طريقة لاسبير والتي تعتمد كميات سنة الأساس

2- طريقة باشية والتي تعتمد كميات السنة الجارية

3- طريقة فيشر والتي تعتمد الوسط الهندسي لطريقة لاسبير وباشية.

5- هناك العديد من الأرقام القياسية، منها الأرقام القياسية الخاصة بسلع معينة، أو مجموعة من السلع، والأرقام القياسية العامة، كالأرقام القياسية لأسعار التجزئة، (أسعار المستهلك) والأرقام القياسية لأسعار الجملة والأرقام القياسية لإجمالي الناتج القومي.

6- هناك فروق سعرية بين الأرقام القياسية العامة والأرقام القياسية الخاصة. فالأرقام القياسية العامة متوسطات لمجموعة كبيرة من السلع والخدمات. وإن اختيار الرقم القياسي يؤثر بشكل حاسم على بيانات للقوائم المالية المعدلة.

أسس تعديل القوائم المالية

1- حساب البيانات التاريخية المعدلة. لتحويل البيانات التاريخية التي تم إعدادها وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً إلى بيانات تاريخية معدلة بوحدات من النقود ذات قوة شرائية علمة فلنحتاج إلى 1- بيانات تاريخية أساسية 2- أرقام قياسية تعطي الفترة من تاريخ نشأت البند المطلوب تعديله وحتى تاريخ إعداد القوائم للمالية. ويتم التعديل وفق المعادلة التالية:

الرقم القياسي في تاريخ القوائم

قيمة البند المعدلة = القيمة التاريخية الأصلية ×

الرقم القياسي في تاريخ نشأت البند

2- يتم تعديل أحدث القوائم المالية التاريخية وتحويلها إلى قوائم مالية مناسبة بوحدات نقدية ذات قوة شرائية علمة. لأنها تكون أكثر ارتباطاً بالواقع الحالي الذي نعيشه متخذ القرار.

3- يتم التمييز بين نوعين من التعديل :- أ- التعديل غير الدوري ب- التعديل الدوري

أ- التعديل غير الدوري: يقوم على فكرة إعادة تقدير بيانات القوائم المالية التاريخية بقياسها بوحدات نقدية ذات قوة شرائية علمة في تواريخ غير منتظمة. وذلك عندما تزداد الفجوة بين القوة الشرائية للتاريخية والقوة الشرائية الحالية.

ب- التعديل الدوري: يعاد تعديل القوائم المالية بوحد قياسي نقدي ذات قوة شرائية علمة في نهاية كل دورة مالية تالية. وفق المعادلة التالية:

الرقم القياسي الحالي

قيمة البند المعدل = القيمة التاريخية للبند ×

الرقم القياسي السابق في سنة المقارنة

وتسمى هذه العملية إزاحة إلى الإمام Rolling Forward

4- عملية التعديل يجب أن تكون شاملة وتعطي جميع بنود القوائم المالية

خطوات التعديل:

- 1- توفر مجموعة كاملة من القوائم المالية التاريخية.
- 2- توفر مجموعة من الأرقام القياسية العامة التي تعطي الفترة الزمنية من تاريخ نشوء أقدم بند في القوائم المالية وحتى تاريخ أحدث بند في القوائم المالية.
- 3- تصنيف بنود للقوائم المالية إلى بنود نقدية وبنود غير نقدية.
- 4- تعديل البنود غير النقدية بواسطة معامل التعديل (الأرقام القياسية).
- 5- حساب مكسب أو خسارة المستوى العام للأسعار الناجمة عن الاحتفاظ بالبنود النقدية.

تصنيف البنود في القوائم المالية إلى بنود نقدية وغير نقدية:

• **البنود النقدية:** يعبر عنها في تاريخ إعداد تعديل القوائم المالية بوحدة للقياس النقدي الجاري ولا تحتاج إلى تعديل.

و تواجه البنود النقدية خطر الاحتفاظ بالأصول النقدية الناتجة عن تغير القوة الشرائية لهذه البنود.

والبنود النقدية بنود ثابتة في مقدار النقد بنقض النظر عن التغيرات السعرية مثل (الأموال الجاهزة، المدينون، أقر، الدائنون. أ. د، الاستثمار في السندات وليس الأسهم، جزء من المخزون السلمي المباع مقدماً بسعر محدد ولكنه غير مسلم بعد، مصاريف إدارية ومالية مستحقة عوائد الأسهم القابلة للدفع.

البنود غير النقدية: بنود يجب أن تعدل حتى يتم التعبير عنها بوحدة نقدية لها نفس القوة الشرائية. حيث تسهل عملية المقارنة وتكون ذات مغزى وتتأثر عكسياً بارتفاع الأسعار ولكنها تكون عرضة لمخاطر التغيرات في أدوات المستهلكين، والتكنولوجيا والمطالب عليها.

منها: الأصول الثابتة، المخزون السلعي، أدوات مالية للمضاربة / أسهم،
المصرفيات المدفوعة مقدماً، أسهم ممتازة (قيمتها أقل من سعر السداد).
حساب ومعالجة مكاسب أو خسائر السنوي العام للأبعاد للبند النقدية.
في فترات التضخم :- تعرض الأصول النقدية إلى خسارة في القوة الشرائية
العامّة بينما تتحقق الالتزامات النقدية مكاسب في القوة الشرائية العامّة.
وفي فترات الانكماش :- تحقق الأصول النقدية مكاسب في القوة الشرائية
العامّة بينما تحقق الالتزامات النقدية خسارة في القوة الشرائية.
ويتم تعديل البنود النقدية في أول الدورة المحاسبية لتقارن مع البنود النقدية
في نهاية الدورة المحاسبية.
ويتم معالجة مكسب أو خسارة المستوى العام للأسعار في:
1- قائمة الدخل في بند مستقل نظراً لطبيعتها الخاصة. وهذا الرأي مقبول
عموماً.
2- معالجة الخسائر في قائمة الدخل والمكاسب في بنود رأس المال.
3- معالجة كل من الخسائر والمكاسب في بنود رأس المال.
4- نعالج قائمة الدخل باستثناء المكاسب أو الخسائر الناتجة عن الديون
طويلة الأجل.
5- نعالج قائمة الدخل باستثناء المكاسب أو الخسائر الناتجة عن حقوق
الملكية.

مثال 1:

إليك قائمتان تاريخيتان متتاليتان للمركز المالي لشركة الأمل في 12/31

2000، 2001/12/31

الميزانية الصومية المقارنة

2001/12/31		2000/12/31		البيان
مطلوبات	موجودات	مطلوبات	موجودات	
	120000		60000	نقدية
	40000		60000	مخزون سلعي
	100000		100000	آلات وتجهيزات
	(20000)		—	مخصص الاهتلاك
	80000		80000	أراضي
	320000		300000	إجمالي الموجودات
100000		100000		دائتور
200000		200000		رأس مال
20000		—		أرباح محتجزة
320000		300000		إجمالي المطلوبات

والبك قائمة الدخل عن السنة المنتهية في 2001/12/31

البيان	جزى	كلى
مبيعات		400000
تكلفة البضاعة المباعة		
مخزون 1/1 (1200 وحدة)	60000	
مشتريات (1920 وحدة)	96000	
المتاحة للبيع	156000	
مخزون آخر المدة (700 وحدة)	40000	
تكلفة البضاعة المباعة (2420 وحدة)		116000
هامش الربح		284000
مصاريف إدارية وعمومية	234000	
مصروف اهتلاك	20000	
فوائد مدينة	10000	
صافي الربح		20000

وقد أعطيت إليك المعلومات التالية:

1- كانت الأرقام القياسية للمستوى العام للأسعار كما يلي :-

100	في 2001/12/31
180	في 2001/12/31
120	متوسط عام 2001

2- كانت الإيرادات والمصروفات موزعة بانتظام وبالتساوي خلال العام ماعدا تكلفة البضاعة المباعة ومصروف الاهتلاك.

3- تم شراء المخزون السلعي عندما كان المستوى العام للأسعار 150.

4- يقوم المخزون السلعي وفق طريقة LIFO

5- تستهلك الآلات وللتجهيزات وفق طريقة القسط الثابت بمعدل 10% سنوياً.

المطلوب:

1- تحديد مكاسب (خسائر) للمستوى العام للأسعار للبند النقدي.

2- تعديل قائمة الدخل عن السنة المنتهية في 2001/12/31.

3- تعديل قائمة المركز المالي في 2001/12/31.

الحل:

1- مكاسب (خسائر) للقوة الشرائية (المستوى العام للأسعار)

البيان	تكلفة تاريخية	معامل التعديل	تكلفة محلة
صافي الأصول النقدية في 1/1	(40000)	100/180	(72000)
المبيعات	400000	120/180	600000
إجمالي النقدي المتاحة	360000		528000
المدفوعات النقدية			
مشتريات	96000	150/180	115200
مصاريف إدارية ومالية	234000	120/180	351000

15000	120/180	10000	فوائد مدينة
481200		340000	إجمالي المدفوعات النقدية
46800		20000	صافي الأصول النقدية -

مكاسب (خسائر) المستوى العام للأسعار = صافي الأصول النقدية

التاريخية في 12/31 - صافي الأصول النقدية في 12/31 /معدلة

$$400000 - 20000 =$$

$$= (26800)$$

2- تعديل قائمة الدخل عن السنة المنتهية في 2001/12/31

البيان	تكلفة تاريخية	معامل التعديل	تكلفة معدلة
مبيعات	400000	120/180	600000
تكلفة البضاعة المباعة			
مخزون 1/1	60000	100/180	108000
مشتريات	96000	150/180	11200
مخزون 12/31	40000	100/180	72000
هامش الربح	284000		448800
مصاريف إدارية ومالية	234000	120/180	351000
مصاريف اهلاك	20000	100/180	36000
فوائد مدينة	10000	120/180	15000
صافي الربح	20000		46800

الميزانية العمومية للمعدلة كما هي في 2001/12/31

البيان	تكلفة تاريخية	معامل التعديل	تكلفة معدلة
الموجودات			
آلات وتجهيزات	100000	100/180	180000
مخصص اهتلاك	(20000)	100/180	(36000)
أراضي	80000	100/180	144000
مخزون سلعي	40000	100/180	72000
نقدية	120000	180/180	120000
إجمالي الموجودات			480000
المطلوبات وحقوق الملكية			
دائنون	100000	180/180	100000
رأس المال	200000	100/180	360000
أرباح محتجزة	20000		46800
خسائر المستوى العام للأسعار			(26800)
إجمالي المطلوبات وحقوق الملكية			480000

مثال 2:

فيما يلي قائمتين المركز المالي والدخل للشركة الأهلية في 2000/12/31:

قائمة الدخل في 2000/12/31

البيان	جزئي	كلي
المبيعات		300000
تكلفة المبيعات		
مشتريات	150000	
مخزون 12/31	20000	
مجموع الربح		170000

مصاريف إدارية وعمومية	30000	
إهلاك آلات	20000	
صافي الربح قبل الضريبة		120000
ضريبة 20%	24000	
صافي الربح		96000

قائمة للمركز المالي كما هي في 2000/12/31

المطلوبات		الأصول	
رأس المال	264000	نقدية	160000
صافي الربح		مخزون سلعي	20000
		آلات وسيارات	200000
		مخصص الإهلاك	(20000)
إجمالي للمطلوبات وحقوق الملكية		إجمالي الأصول	360000

إذا علمت:

- 1- تأسست الشركة في 2000/1/1 وتم إيداع رأس مال الشركة في البنك بتاريخ التأسيس.
- 2- اشترت الشركة الآلات والسيارات في 2000/1/3
- 3- اشترت الشركة مشترياتها المملعة على ثلاث دفعات كانت الأولى بمقدار 60000 بتاريخ 2000/1/2 والدفعة الثانية بمقدار 40000 في 1/7 والدفعة الثالثة بمقدار 50000 بتاريخ 10/1.
- 4- المبيعات موزعة بانتظام على مدار العام وكذلك المصاريف الإدارية والعمومية.
- 5- تستهلك الشركة أصولها الثابتة بطريقة القسط الثابت وبمقدار 10% سنوياً.
- 6- تم تقييم المخزون السلعي في نهاية العام حسب طريقة FIFO.

7- كانت الأرقام القياسية عن عام 2000 كما يلي :-

في 1/1 100

متوسط الرقم القياسي خلال العام 125

الرقم القياسي في الربع الأخير من عام 2000م 134، الرقم القياسي في

12/31 150.

المطلوب:

1- حساب مكاسب (خسائر) القوة الشرائية للبند النقدية.

2- تعديل قائمة الدخل حسب المستوى العام للأسعار.

3- تعديل قائمة للمركز المالي حسب المستوى العام للأسعار

الحل:

1- مكاسب (خسائر) القوة الشرائية للبند النقدية

البيان	تكلفة تاريخية	معامل التعديل	تكلفة محلة
صافي الأصول النقدية في 2000/1/1	264000	100/150	396000
المبيعات	300000	125/150	360000
إجمالي النقدية المتاحة	564000		756000
المدفوعات النقدية			
مشتريات آلات	200000	100/150	300000
مشتريات سلعية	60000	100/150	90000
مشتريات سلعية	40000	125/150	48000
مشتريات سلعية	50000	134/150	55970
مصاريف إدارية ومالية	30000	125/150	36000
للضريبة	24000	125/150	28800
إجمالي المدفوعات النقدية	404000		558770
صافي الأصول النقدية في 12/31	160000		197230

مكاسب (خسائر) للقوة الشرائية = صافي الأصول في 12/31 التاريخية -
 صافي الأصول في 12/31 معدلة
 160000 - 197230 =
 (37230) =

- تعديل قائمة الدخل -

البيان	تكلفة تاريخية	معامل التعديل	تكلفة معدلة
مبيعات	300000	125/150	360000
تكلفة المبيعات			
مشتريات	150000		193970
مخزون 12/31	20000	134/150	22388
مجمول الربح	170000		188418
مصاريف إدارية وعمومية	30000	125/150	36000
مصاريف احتلاك	20000	100/150	30000
صافي الربح قبل الضريبة	120000		122418
الضريبة 20%	24000	125/150	28800
صافي الربح	96000		93618

تعديل قائمة المركز المالي

البيان	تكلفة تاريخية	معامل التعديل	تكلفة معدلة
نقدية	160000	1	160000
مخزون سلعي	20000	134/150	22388
الألات	200000	100/150	300000
مخصص احتلاك	(20000)	100/150	(30000)
إجمالي الأصول	360000		452388
المطلوبات وحقوق الملكية			
رأس المال	264000	100/150	396000

93618		96000	صافي الربح
(37230)			أرباح أو خسائر القوة الشرائية
93618		96000	إجمالي المطلوبات وحقوق الملكية

ثانياً- مدخل التكلفة الجارية Current value Accounting:

حسب هذه الطريقة يتم قياس الأصول من خلال النقود ولا يقصد بها تقييم النقود نفسها كما في طريقة التكلفة التاريخية. أي أن التعديل ينصب على أساس القياس في طريقة التكلفة الجارية والتي يعبر عنها بالأسعار الخاصة للسلع والخدمات بينما ينصب التعديل على أساس وحدة القياس في طريقة التكلفة التاريخية. والتي يعرف عنها بالمتنوى العام للأسعار، ويتم إعادة تقييم الأصول بالقيم الجارية باستخدام أسعار البيع (القيم البيعية) net realizable value أو ما يسمى سعر الخروج أو بأسعار السوق Market price أو حسب سعر الشراء (القيمة الاستبدالية) Replacement cost وهو الأكثر استخداماً. والذي سيتم تناوله في هذا المجال.

واستخدام القيم الجارية في المحاسبة عن الأصول يعني الاستفادة من الطاقة الإنتاجية لهذه الأصول والمحافظة على طاقتها الإنتاجية في نهاية الفترة المالية كما كانت عليه في بداية الفترة المالية. والمحافظة على الطاقة الإنتاجية في بداية الفترة لا تعني أن تمتلك المنشأة نفس الأصول في نهاية الفترة ولكن يكون باستطاعة المنشأة امتلاك الأموال أو تمتلك النقود التي تستطيع أن تشتري الأصول التي كانت في بداية الفترة وما زاد عن ذلك يعتبر دخلاً للمنشأة وما ينقص عن ذلك يعتبر خسارة.

يجب التمييز بين مصادر الربح كالتالي.

- أ- صافي الربح (الخسارة) للتشغيلي.
- ب- مكاسب (خسائر) حيازة للبنود غير النقدية.

أ- صافي الربح (الخسارة) التشغيلي = إيرادات الفترة محسوبة على أساس القيم الجارية - نفقات الفترة محسوبة على أساس القيم الجارية.

ب- مكاسب (خسائر) حييزة البنود غير النقدية Holding Gains or Losses: عبارة عن الزيادة التي تحصل للبنود غير النقدية بالقيمة (التكلفة الجارية) أو النقص الذي يحصل في القيمة أو التكلفة الجارية للمطلوبات غير النقدية بسبب حييزة هذه الأصول أو تلك المطلوبات على مدار عدة فترات زمنية.

• يستخدم هذا المدخل الرقم القياسي الخاص specific price Index وليس الرقم القياسي العام. أي انه يأخذ في الاعتبار التغيرات في أسعار كل نوع من أنواع عناصر المركز المالي (زيادة أو نقص).

• وأساس للتكلفة الجارية أكثر ملائمة من الدخل السابق من حيث:

1- كفاءة القياس لأنه يأخذ الرقم القياسي الخاص للأسعار وليس العام للأسعار.

2- وسيلة أكثر فاعلية للمحافظة على رأس المال الحقيقي.

3- أداة لتقدير التدفقات النقدية المستقبلية.

• يصعب في الكثير من الأحيان الحصول على التكلفة الجارية للأصول بسبب عدم توفر أسعار منشورة.

• صافي دخل الفترة المحاسبية حسب هذا المدخل يتكون من

أ- صافي دخل العمليات على أساس التكلفة الجارية

ب- إجمالي مكاسب الحييزة للبنود غير النقدية.

أ- صافي دخل العمليات :- لا يتحقق هذا الدخل إلا عند البيع (بيع

الأصول غير النقدية) = ثمن البيع (بيع الأصل) - التكلفة الجارية للأصل بتاريخ البيع.

ب- إجمالي مكاسب (خسائر) الحيازة للبند غير النقدية. ويتكون من :-

1- مكاسب (خسائر) الحيازة المحققة. ولا يتحقق الا عند بيع الأصل

- التكلفة الجارية للأصل بتاريخ البيع - التكلفة التاريخية.

2- التغير الحادث في رصيد مكاسب (خسائر) الحيازة غير المحققة.

= مكاسب (خسائر الحيازة غير المحققة في نهاية الفترة - مكاسب

(خسائر الحيازة) غير المحققة في بداية الفترة.

مثال:

في 1/1/2000 اشترت الشركة الأملية آلة بلغت تكلفته 400000 دينار.

واحتفظت به حتى 31/12/2002 حيث باعته بمقدار 480000 دينار. وخلال هذه

الفترة كانت أسعار الآلة كالتالي: (مع إهمال اهتلاك الآلة)

• في 31/12/2000 كانت 420000

• 31/12/2001 كانت 430000

• 31/12/2001 كانت 445000

المطلوب:

1- تحديد الربح المحاسبي.

2- تحديد الربح حسب القيم الجارية

الحل:

1- الربح المحاسبي:

السنة	2000	2001	2002
الإيرادات	صفر	صفر	480000
تكلفة البضاعة المباعة	صفر	صفر	420000
صافي الإرباح	صفر	صفر	80000

2- الإرباح حسب القيمة الجارية:

السنة	2000	2001	2002
الإيرادات	صفر	صفر	480000
التكلفة الجارية للمخزون السلعي	صفر	صفر	445000
صافي دخل العمليات الأساسية بالقيمة الجارية	صفر	صفر	35000
مكاسب (خسائر) الحيازة المحققة	صفر	صفر	45000
مكاسب (خسائر) الحيازة غير المحققة	20000	10000	(30000)
إجمالي المكاسب (خسائر)	20000	10000	15000 - 45000) (30000

$$\text{صافي الإرباح} = 20000 + 10000 + 15000 + 35000 = 80000$$

حسب القيم الجارية.

• مكاسب (خسائر) الحيازة المحققة = التكلفة الجارية للأصل عند البيع -

التكلفة للتاريخية للأصل.

$$45000 = 400000 - 445000 =$$

• مكاسب (خسائر) غير محققة في نهاية عام 2000

$$20000 = 400000 - 420000 =$$

مكاسب (خسائر) غير محققة في نهاية عام 2001

$$10000 = 420000 - 430000 =$$

إجمالي المكاسب غير المحققة في نهاية عام 2001

$$30000 =$$

مكاسب (خسائر) غير محققة في نهاية عام 2002

$$\text{صفر} = 30000 - (30000)$$

رصيد المكاسب (الخسائر) في 2000/1/1 = صفر
 رصيد المكاسب (الخسائر) في 2000/12/31 = 20000
 رصيد المكاسب (الخسائر) في 2001/12/31 = 30000
 رصيد المكاسب (الخسائر) في 2002/12/31 =
 صفر - 30000 = (30000)

مثال:

وبالرجوع إلى بيانات المثال رقم (1). وإذا أعطيت إليك المعلومات التالية:

- القيمة الاستبدالية للأراضي في 2001/12/31 100000
- الرقم القياسي لاستلام الآلات والتجهيزات في 180
- تستهلك الآلات والتجهيزات بمعدل 20% سنوياً

المطلوب:

- 1- تحديد المكاسب (الخسائر) المحققة وغير المحققة من البنود غير النقدية.
- 2- إعداد قائمة الدخل المعدلة وفقاً لتكلفة الجارية عن السنة المنتهية في 31/12/2001.
- 3- إعداد قائمة المركز المالي كما هي في 2001/12/31 بالقيمة الجارية.

الحل :

- 1- متوسط تكلفة للوحدة الواحدة بالتكلفة الجارية في 1/1 حيث كان عدد للوحدات 1200 وقيمتها العادلة المعبر عنها بقائمة الدخل 60000
 متوسط تكلفة الوحدة = $60000 \div 1200 = 50$ دينار .
- 2- متوسط تكلفة للوحدة الواحدة بالتكلفة الجارية في 12/31 وعلى فرض أن قيمة المخزون قد قدرت بمقدار 57400 دينار

$$\text{متوسط تكلفة الوحدة للوحدة} = \frac{57400}{700} = 82$$

$$3\text{- متوسط تكلفة البضاعة المباعة للوحدة للوحدة} = \frac{82}{2} = 66$$

$$\begin{aligned} \text{تكلفة البضاعة للمباعة} &= 66 \times 2420 = 159720 \text{ دينار} \\ \text{المكاسب (الخسائر) المحققة من تكلفة المخزون} &= 116000 - 159720 \\ &= -43720 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} 4\text{- تكلفة مخزون آخر المدة بالأسعار الجارية} &= 57400 \\ \text{المكاسب غير المحققة من المخزون السلي} &= 40000 - 57400 \\ &= -17400 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} 5\text{- مكاسب الحيازة غير المحققة من الأراضي} &= 100000 - 80000 \\ &= 20000 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} 6\text{- القيمة الجارية للآلات وللتجهيزات} &= 100000 \times \frac{100}{180} \\ &= 180000 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{قيمة مصروف الاهتلاك} &= 180000 \times 20\% = 36000 \\ \text{صافي الآلات وللتجهيزات بالقيمة الجارية} &= 180000 - 36000 \\ &= 144000 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{مكاسب الحيازة غير المحققة من الآلات وللتجهيزات} &= 80000 - 144000 \\ &= -64000 \end{aligned}$$

$$\text{مكاسب الحيازة المحققة من الاهتلاك} = 20000 - 36000 = -16000$$

مكاسب (خسائر) الحيازة حسب القيم الجارية:

البيان	تكلفة تاريخية	تكلفة جارية	أرباح محققة	أرباح غير محققة
تكلفة البضاعة المباعة	116000	159720	43720	
مخزون 12/31	40000	574000		17400
أراضي	80000	100000		20000
آلات وتجهيزات بالصفافي	80000	144000		64000
اهتلاك	20000	36000	16000	
مكاسب (خسائر) حيازة محققة			59720	
مكاسب (خسائر) حيازة غير محققة				101400
إجمالي مكاسب (خسائر) الحيازة				161120

قائمة الدخل بالقيم الجارية عن السنة المنتهية في 2001/12/31

مبيعات	400000	
تكلفة البضاعة المباعة بالقيمة الجارية	159720	
هامش الربح	240280	
مصاريف إدارية وعمومية	234000	
مصروف اهتلاك	36000	
فوائد مدينة	10000	
إجمالي المصروفات	280000	
صافي الربح (خسارة)	(39720)	
مكاسب (خسائر) حيازة محققة	59720	
مكاسب (خسائر) حيازة غير محققة	101400	
صافي الأرباح	121400	

قائمة المركز المالي بالقيمة الجارية كما هي في 2001/12/31

المطلوبات		الموجودات	
دائنون	100000	نقدية	120000
رأس المال	300000	مخزون 12/31	57400
صافي للخسارة من العمليات	(39720)	آلات وتجهيزات	180000
مكاسب حيازة محققة	59720	مخصص اهتلاك	(36000)
مكاسب حيازة غير محققة	101400	أراضي	100000
إجمالي للمطلوبات وحقوق الملكية	42140	إجمالي الموجودات	421400

المراجع

المراجع باللغة العربية:

- 1- الحيايلي، وليد ناجي. البطة، محمد عثمان، التحليل المالي " الإطار (النظري وتطبيقاته العملية) للطبعة الأولى دار وائل للنشر والتوزيع، مكتبة الفلاح، 1996.
- 2- الراوي، حكمت، المحاسبة الدولية، الطبعة الثانية، دار ، عمان، 1995.
- 3- العادلي، يوسف عوض، العظمة، محمد احمد، البسام، صادق محمد "مقدمة في المحاسبة المالية" دار السلام للطبعة الأولى 1986.
- 4- الميداني، محمد أيمن عزت " الادارة التمويلية في الشركات " الطبعة الأولى، مكتبة لملك فهد الوطنية - الرياض، 1993.
- 5- جربوع، يوسف محمود، نظرية المحاسبة الطبعة الأولى مؤسسة العراق 2001.
- 6- حنان، رضوان حلوة بدائل للقياس المحاسبي للمعاصر و للطبعة الأولى دار وائل للنشر والتوزيع، 2003.
- 7- دهمش، نعيم، " للقوائم المالية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً : قائمة التغيرات في المركز المالي من الناحية العلمية والعملية المكتب الاستشاري 1995
- 8- دهمش، نعيم، أبو نصار، محمد، الخلايلة، محمود " مبادئ المحاسبة : الأصول العلمية والعملية " الجزء الأول الطبعة الأولى دار المناهج للنشر والتوزيع عمان - الأردن، 1995
- 9- دهمش، نعيم، أبو نصار، محمد، الخلايلة، محمود، ظاهر، احمد، لطفي، منير، مبادئ المحاسبة : الأصول العلمية والعملية " الجزء الثاني، الطبعة الأولى 1996.

- 10- رمضان، زياد، أساسيات التحليل المالي في المنشآت التجارية والصناعية والخدمية، الطبعة الثالثة 1990.
- 11- لطفى، أمين السيد احمد، نظرية المحاسبة للطبعة الأولى الدار الجامعية 2005
- 12- مرعى، عبد الحى، "أصول المحاسبة المالية " مقدمة فى الأسس والمفاهيم والمبادئ والقواعد والإجراءات، للدار الجامعية، 1989.
- 13- ويجانب، جيري، ودونالدوكيسو " المحاسبة المتوسطة " للجزء الأول، ترجمة كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر : الملكية العربية السعودية، 1988.

المراجع باللغة الانجليزية

1. Fees, Philip, E., and warren, carls. Accounting principles. Cincinnati Ohio : south western publishing co., 1993
2. Larson, Kermit D., and Miller Paul B.W., fundamental Accounting Principles, home wood IL.: Irwin 1993
3. May Robert G: charles L. McDonald and James Jiambalvo Financial Accounting south western College publishing Cincinnati, Ohio, 1995.
4. WelSch, Glenn, A. and Charles T. zlatkovich intermediate Accounting, home wood: Boston USA, 1989.





مفاهيم أساسية في

قياس الأصول الثابتة

5655787 Quality

Bibliothèque Alexandrina



0585755

ISBN 9957-32-121-8



9 789957 321215



دار الحamed للنشر والتوزيع

الأردن - عمان - تلفاكس : 5235594

ص.ب. 540939 الرمز البريدي 11935 عمان



دار الحamed للنشر والتوزيع

الأردن - عمان

هاتف : 5231081 فاكس : 009620-5235594

ص.ب. 366 عمان 11941 الأردن

E-mail: dar_alhamed@hotmail.co